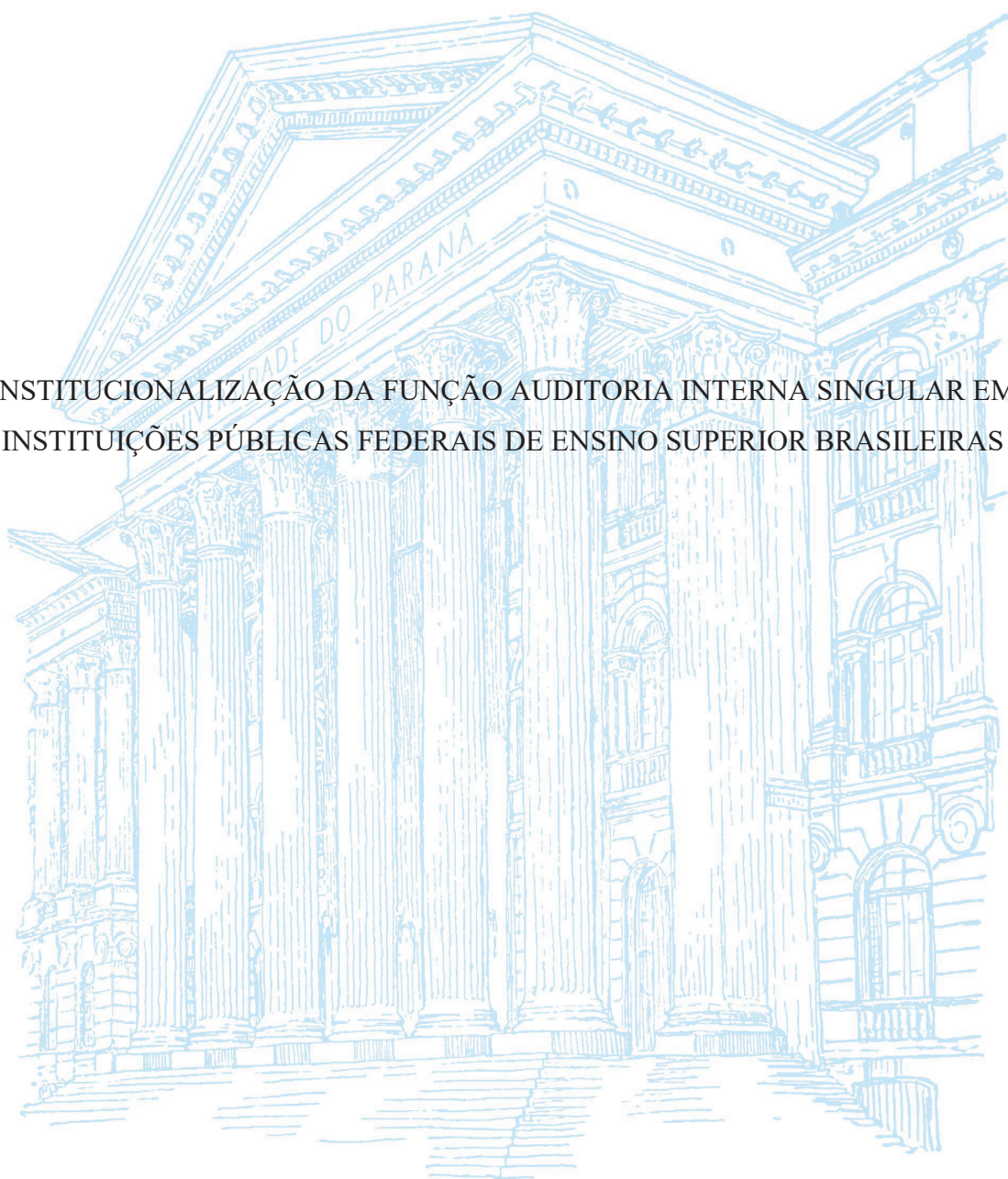


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCOS ROBERTO DOS SANTOS

INSTITUCIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA SINGULAR EM
INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS



CURITIBA

2018

MARCOS ROBERTO DOS SANTOS

INSTITUCIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA SINGULAR EM
INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS

Dissertação de mestrado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais e Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná – UFPR, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2018

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)

Bibliotecária: Mara Sueli Wellner – CRB 9/922

Santos, Marcos Roberto dos

Institucionalização da função auditoria interna singular em instituições
públicas federais de ensino superior brasileiras / Marcos Roberto dos
Santos. -

2018.

119 p.

Orientador: Vicente Pacheco.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa
de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2018.

1. Universidades e faculdades públicas - Auditoria interna. 2.
Desenvolvimento institucional. 3. Administração pública. I. Pacheco,
Vicente. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais
Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.458




MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO CONTABILIDADE

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **MARCOS ROBERTO DOS SANTOS**, intitulada: **INSTITUCIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA SINGULAR EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS**, após terem inquirido o aluno e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação no rito de defesa.

A outorga do título de Mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

Curitiba, 29 de Maio de 2018.


VICENTE PACHECO(UFPR)
(Presidente da Banca Examinadora)


MARCOS WAGNER DA FONSECA(UFPR)


ANTONIO GONÇALVES DE OLIVEIRA(UTFPR)


FLAVIANO COSTA(UFPR)

Dedico este trabalho, com imenso amor e
gratidão à minha família que sempre me
apoiou, e em especial à minha esposa
Bárbara e aos meus filhos Pedro e João.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, família e pelas oportunidades que me tem concedido. Sem Ele nada seria possível.

Agradeço à minha esposa Bárbara pelo apoio incondicional do início ao fim desta jornada, que com a minha ausência cuidou com muito amor e carinho do nosso maior bem nesta vida, nossos filhos amados Pedro e João.

Agradeço à minha mãe, dona Maria de Lourdes, que sempre me apoiou na realização dos meus sonhos, que sempre cuidou e ainda cuida de mim com imenso amor.

Agradeço aos demais familiares pelo apoio e compreensão pelos momentos de dedicação ao programa e ausência nos encontros da família, ou ainda, pelo uso regular e constante do meu “companheiro” *notebook* de todas as horas.

Agradeço ao meu orientador professor Dr. Vicente Pacheco, pela oportunidade, respeito, e principalmente confiança, acreditando ser possível a realização do trabalho, incentivando e indicando limites necessários a conclusão da dissertação.

Agradeço aos docentes do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, pelo aprendizado e acolhimento. Agradeço também à equipe administrativa do programa, Camila e Márcio, pelo apoio oferecido durante todo o período do mestrado, sempre dispostos a ajudar.

Agradeço aos colegas da turma de mestrado 2016 pela convivência e momentos compartilhados durante esses dois anos, com a certeza que levarei um pouco de cada um de vocês comigo.

Agradeço aos amigos Tatiane e Michael, que me acolheram no início da jornada e que se tornaram parceiros de pesquisas e amigos que levarei para a vida inteira.

Agradeço aos professores das bancas, qualificação e defesa, Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira (UTFPR), Dr. Cícero Aparecido Bezerra, Dr. Flaviano Costa, Dr. Marcos Wagner da Fonseca, Dra. Nayane Thais Krespi Musial, e ao meu orientador, pelos questionamentos e recomendações, os quais contribuíram para a qualidade do trabalho.

Agradeço a todos que contribuíram de certa forma direta ou indiretamente para esta conquista, permitindo avançar em mais uma etapa acadêmica, profissional e pessoal.

RESUMO

A auditoria interna governamental tem demonstrado realizar um papel importante no contexto do controle e apoio à gestão de instituições brasileiras. Ao longo de aproximadamente cinquenta e três anos, desde a primeira atribuição legal ao Controle Interno pela Lei nº. 4.320 de 1964, a institucionalização da auditoria interna governamental vem transitando por estágios de desenvolvimento, estabelecendo desafios tanto para os auditores destas unidades como para os demais atores envolvidos neste processo, como o próprio legislador. Neste sentido, a presente pesquisa teve como objetivo mapear a configuração do processo de institucionalização da função auditoria interna singular (AIS) nas IFES brasileiras, sendo operacionalizada com o uso do quadro conceitual de institucionalização de Tolbert e Zucker (1996). Para tanto, foi realizada uma análise histórico-contextual do cenário de desenvolvimento da função AIS, indicando como marco inicial o ano de 1974, quando foi implementada a primeira unidade de AIS em uma IFES. O período de 1974 a 2000 foi classificado como a Pré-Institucionalização, tendo como características: o baixo nível de implementação de unidades de AIS, com apenas 24 AIS; uma legislação genérica; baixo nível de teorização; e a existência de pressões isomórficas miméticas e normativas. Já o período de 2001 a 2017 foi classificado como a Semi-Institucionalização, tendo como características: o alto nível de implementação, com 101 unidades de AIS, representando 98% de aderência; legislação específica e obrigatoriedade de implementação; existência de forte pressão coercitiva; alto nível de teorização, com um total de 28 pesquisas sobre o tema; e surgimento do auditor de carreira, com representação de 61% do total de profissionais destas unidades em 2017. Foi possível constatar falhas de institucionalização da função AIS, como: falta de auditores; variação nas taxas de recursos por auditor entre as IFES; uso incipiente de sistemas informatizados específicos para auditoria; falta de independência e posicionamento das AIS no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; e dificuldade de apuração do desempenho da função. Desta forma, a função AIS se mantém estacionada no segundo estágio de institucionalização, requerendo maior esforço por parte dos diversos atores envolvidos para chegar ao estágio de Completa Institucionalização. A pesquisa é caracterizada como bibliográfica, documental, faz uso da análise de conteúdo e também se classifica como qualitativa e quantitativa.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Auditoria Interna. Administração Pública.

ABSTRACT

The internal government audit has been shown to play an important role in the context of controlling and supporting the management of Brazilian institutions. For approximately fifty-three years, since the first legal attribution to Internal Control by Law no. 4,320 of 1964, the institutionalization of the internal government audit has been going through stages of development, posing challenges both for the auditors of these units and for the other actors involved in this process, as the legislator himself. In this sense, this research had the objective of mapping the configuration of the institutionalization process of the singular internal audit function (AIS) in the Brazilian IFES, being operationalized using the conceptual framework of institutionalization of Tolbert and Zucker (1996). For that, a historical-contextual analysis of the development scenario of the AIS function was carried out, indicating as initial milestone the year of 1974, when the first AIS unit was implemented in an IFES. The period from 1974 to 2000 was classified as Pre-institutionalization, having as characteristics: the low level of implementation of AIS units, with only 24 AIS; generic legislation; low level of theorizing; and the existence of mimetic and normative isomorphic pressures. The period from 2001 to 2017 was classified as Semi-Institutional, having as characteristics: the high level of implementation, with 101 units of AIS, representing 98% of adherence; specific legislation and mandatory implementation; existence of strong coercive pressure; high level of theorization, with a total of 28 researches about it; and appearance of the career of auditor, representing 61% of the total professionals in these units in 2017. It was possible to verify failures of institutionalization of the AIS function, such as: lack of auditors; variation in resource rates per auditor among IFES; incipient use of computerized audit-specific systems; lack of independence and positioning of AIS within the scope of the Internal Control System of the Executive Branch; and difficulty in determining the performance of the function. In this way, the AIS function remains stationary in the second stage of institutionalization, requiring more effort on the part of the various actors involved to reach the stage of Complete Institutionalization. The research is characterized as bibliographical, documentary, makes use of content analysis and is also classified as qualitative and quantitative.

Keywords: Institutional Theory. Internal Audit. Public Administration.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional.....	25
Figura 2 - Processos Componentes de Institucionalização.....	27
Figura 3 - Desenho representativo da função controle externo e interno na APF.....	34
Figura 4 - Linhas de Defesa da APF	37
Figura 5 - Posicionamento da unidade de AI	40
Figura 6 - Diagrama de insumo-produto – TCU	51
Figura 7 - Fatores que contribuem para a efetividade da função AI	54
Figura 8 - Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa	68
Figura 9 - Resumo Processo de Institucionalização da Função AIS	98

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas.....	28
Quadro 2 - Resumo dos Principais Normativos a respeito do histórico do TCU.....	35
Quadro 3 - Resumo dos Principais Normativos a Respeito do Histórico do Controle Interno	36
Quadro 4 - Caracterização da Pesquisa	56
Quadro 5 - Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa.....	64
Quadro 6 - Referências para levantamento dos cálculos auxiliares	64
Quadro 7 - Tipos de Documentos.....	65
Quadro 8 - Tipos de Atores	66
Quadro 9 - Tipos de Isomorfismo	66
Quadro 10 - Fatores de mudança institucional	67
Quadro 11 - Acórdãos TCU - Com o termo implementação da AIS	87
Quadro 12 - Desenvolvimento de Pesquisas - 2001 - 2017.....	89

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Implantação das unidades de AIS – 1974 - 2017	78
Gráfico 2 - Implantação das Unidades de AIS - Acumulado	79
Gráfico 3 - Pressão Coercitiva x Institucionalização AI x Pesquisas.....	83
Gráfico 4 - Evolução do número de Auditores de Carreira Acumulado - 2000 - 2017.....	84
Gráfico 5 - Auditores de Carreira x Pressões Coercitivas	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Classificação das Instituições Públicas Federais de Ensino Superior	29
Tabela 2 - Relação das Unidades Orçamentárias do MEC de 2007 - 2017.....	30
Tabela 3 - Evolução de Recursos Liquidados das Unidades Orçamentárias do MEC de 2007 - 2017	31
Tabela 4 - Evolução de Recursos Liquidados Governo Federal x IFES – de 2007 - 2017	32
Tabela 5 - IFES que possuem/não possuem a função AIS – Base Dez/17.....	43
Tabela 6 - Distribuição dos Cargos na função AIS das IFES – Base Dez/17	43
Tabela 7 - Relação dos Associados da UNAMEC	50
Tabela 8 - População do Estudo – Base 2016	57
Tabela 9 - Amostra Utilizada.....	59
Tabela 10 - Tipos de Atores – Análise	71
Tabela 11 - Tipos de Isomorfismo - Análise	71
Tabela 12 - Fatores de Mudança Institucional - Análise	72
Tabela 13 - Taxa de Valor Liquidado por auditor	73
Tabela 14 - Auditor de Carreira x Equipe Total da AIS.....	74
Tabela 15 - Composição de Cargo da Equipe AIS	75
Tabela 16 - Relação do Nível de Educação Formal	76
Tabela 17 - Evolução implantação das IFES e das unidades de AIS de 2000 - 2017	77
Tabela 18 - Evolução Cargos 2014 até 2017	84
Tabela 19 - Composição por grupos - Auditores de Carreira x Outros Cargos.....	94
Tabela 20 - Índice de Realização do Planejamento de Atividades.....	96
Tabela 21 - Percentual de realização das ações previstas.....	96
Tabela 22 - Taxa de Transparência da AIS	97

LISTA DE SIGLAS

AI – Auditoria Interna

AIG – Auditoria Interna Governamental

AIS – Auditoria Interna Singular

APF – Administração Pública Federal

APFI – Administração Pública Federal Indireta

AUDIN – Auditoria Interna Singular

BSC – *Balanced Scored Card*

BRICS – Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul

CA – Comitê de Auditoria

CEFET – Centro Federal de Educação Tecnológica

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPA – *Certified Public Accountant*

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

DENASUS – Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde

DL – Decreto Lei

FONAI-MEC – Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Vinculadas ao MEC

CGU – Controladoria-Geral da União

IFES – Instituições Federais de Ensino Superior

IFECT – Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IIARF - *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*

IN – Instrução Normativa

IFES – Instituições Federais de Ensino Superior

MEC – Ministério da Educação

MF – Ministério da Fazenda

MTFCGU – Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

NIE – *New Institutional Economics*

NIS – *New Institutional Sociology*

NS – Nível Superior

OIE – *Old Institutional Economics*

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna

PCCTAE – Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação

PUCRCE – Plano Único de Classificação e Retribuição de Cargos e Empregos

RAINT – Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

SCI – Sistema de Controle Interno

SFC – Sistema Federal de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Teoria Institucional

UAIG – Unidades de Auditoria Interna Governamental

UNAMEC – União Nacional dos Auditores do MEC

UNIFESSPA – Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA	19
1.2 OBJETIVOS	20
1.2.1 Objetivo Geral	20
1.2.2 Objetivos Específicos	20
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	20
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	21
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO	23
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL	23
2.1.1 Aspectos Conceituais e Introdutórios	23
2.1.2 Isomorfismo Institucional	25
2.1.3 Processo de Institucionalização	26
2.2 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR	28
2.3 AUDITORIA INTERNA SINGULAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL INDIRETA	32
2.3.1 As Funções Controle Externo e Interno no Âmbito da Administração Pública Federal	32
2.3.2 A Função AIS no Contexto da Administração Pública Federal Indireta	38
2.3.3 A Função AIS no Ambiente das IFES e Estudos Anteriores	42
2.3.4 Os papéis do Tribunal de Contas da União e da Controladoria-Geral da União no desenvolvimento das AIS no âmbito das IFES	46
2.3.5 Os papéis dos demais atores – FONAI-MEC e UNAMEC	49
2.3.5.1 FONAI-MEC	49
2.3.5.2 UNAMEC	49
2.4 DESEMPENHO DA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA	50
2.4.1 Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública	50
2.4.2 Fatores de Efetividade da Função Auditoria Interna	52

2.4.3 Desempenho da Auditoria Interna Singular	54
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	56
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	56
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	56
3.2.1 Amostra	57
3.3 COLETA DE DADOS	59
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	61
3.4.1 Análise do fator Desempenho das unidades de AIS	61
3.4.2 Listagem dos cálculos auxiliares da função AIS.....	62
3.4.3 Análise de Conteúdo.....	65
3.5 DESENHO DA PESQUISA.....	67
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	68
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	70
4.1 TABELAS PARA ANÁLISE DE CONTEÚDO	70
4.2 TABELAS DE CÁLCULOS AUXILIARES.....	72
4.2.1 Taxa de Tamanho da Função AIS	72
4.2.2 Características da Função AIS.....	73
4.3 INSTITUCIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO AIS.....	76
4.3.1 Estágio Habitualização (Pré-Institucionalização)	79
4.3.2 Estágio Objetificação (Semi-Institucionalização)	82
4.3.3 Estágio Sedimentação (Institucionalização Completa)	92
4.3.3.1 Grupos de Interesses - a composição de cargos das unidades de AIS.....	93
4.3.3.2 Resultados das unidades de AIS	95
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
REFERÊNCIAS	103

1 INTRODUÇÃO

A importância da função Auditoria Interna (AI) tem sido amplamente estudada, sendo o tema debatido a partir de diversas abordagens, tais como um mecanismo de melhoria dos processos de gestão, de melhoria dos processos de transparência, de detecção de fraudes, de redução de taxas de auditoria externa, no gerenciamento de riscos, de auxílio na conexão com órgãos de controle externos à organização, entre outros (Paula, 2000; Dittenhofer, 2001; Coram, Ferguson, & Moroney, 2008; Asare, 2009; Marçola, 2011; Vijayakumar & Nagaraja, 2012; Gonçalves & Mendes, 2015).

Para Dittenhofer (2001), a auditoria interna tem prosperado como um recurso fundamental de gerenciamento tanto no setor privado quanto no setor público. A imagem de um departamento de AI no âmbito da Administração Pública Federal (APF) só é possível de ser encontrada no contexto da Administração Pública Federal Indireta (APFI) (Neto, Cruz, & Vieira, 2008), isto em conformidade com o disposto no Decreto nº. 3.591/2000, que estabelece que as instituições da APFI deverão constituir uma unidade de auditoria interna própria, ou quando cabível, no mínimo a função AI devendo ser exercida por auditor interno (Brasil, 2000). Em junho de 2017 as unidades de auditoria interna passaram a se chamar unidades de Auditoria Interna Singulares - AIS, sendo classificadas como auxiliares do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal (Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União [MTFCGU], 2017a).

As Universidades e Institutos Federais, concebidos nas categorias de autarquias e fundações, são parte integrante da Administração Pública Federal Indireta, destarte, devendo cada instituição apresentar a referida unidade de auditoria interna singular. O volume de recursos aplicados nestas entidades apresentou elevado aumento a partir da instalação de programas do Governo Federal (Gonçalves & Mendes, 2015), sendo empenhado no ano de 2015 um montante de R\$ 50 bilhões, representando aproximadamente 50% dos recursos do Ministério da Educação (Santos, Costa, & Voese, 2016). Diante de uma totalidade de recursos públicos, a AIS se apresenta como um mecanismo à disposição do gestor público no cumprimento de suas funções enquanto gestor (Marçola, 2011).

Embora seja possível verificar as vantagens da função AIS, alguns estudos trouxeram elementos demonstrando desafios e dificuldades na institucionalização da função AI em diversos países (Van der Schyf, 2000; Brierley, El-Nafabi, & Gwilliam, 2001; Mihret & Yismaw, 2007; Ali et al., 2009; Gonçalves & Mendes, 2015; Mebratu, 2015).

A institucionalização da função AIS pode ser estudada a partir da aplicação dos conceitos de isomorfismo no contexto do processo de desenvolvimento destas unidades. A pesquisa de Santos, Formiga e Peixe (2017), a partir de dados de 2015, com uma amostra de 94 Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, trouxe, entre outros, que a institucionalização da função AI estava presente em 100% da amostra estudada, partindo de uma análise fundamentada em um dos três mecanismos desenvolvidos por DiMaggio e Powell (1983), denominado Isomorfismo Coercitivo, indicando que a pressão legal determinou a existência das unidades, demonstrando assim, que as unidades de AIS, no seu aspecto departamento físico, estavam institucionalizadas no ambiente das IFES (Santos, Formiga, & Peixe, 2017).

Por outro lado, esse mesmo estudo constatou haver desproporção nas taxas de auditoria *per capita* entre às IFES pesquisadas, mesmo resultado apresentado no estudo de Schmitz (2017), que a partir de uma amostra de 84 IFES apresentou existirem discrepâncias nas relações entre o número de servidores totais e orçamento pelo número total de auditores, indicando haver falha no efetivo estabelecimento da função auditoria interna singular.

Alguns estudos realizados anteriormente já indicaram algumas falhas da função AIS no âmbito das IFES, como por exemplo: ocorrência de falhas na integração entre as unidades de AIS e o órgão central do controle interno federal (Araújo, 2007); falhas na elaboração do planejamento anual de auditoria de uma IFES (Batista, 2012); falhas na estruturação das unidades de AIS (Linczuk, 2012; Santana, 2013); pouca efetividade da função AIS à gestão de uma IFES (Souza, 2013; Queiroz, Peter, Machado, Gomes, & Rodrigues, 2012) e divergências regimentares das unidades de AIS (Bordin, 2015).

Desta forma é possível verificar que, embora as unidades de AIS estejam operando na quase totalidade das IFES, ainda há falhas no seu pleno estabelecimento, sendo necessário um estudo mais aprofundado do processo de institucionalização da função AIS.

Tolbert e Zucker (1996), a partir dos estudos de Berger e Luckman (1967), Schutz (1962, 1967) e Zucker (1977), operacionalizaram um quadro teórico, detalhando o processo de institucionalização de uma atividade ou uma estrutura em três níveis, tipificados em habitualização, objetificação e sedimentação, com os autores indicando a realização de testes empíricos baseados em análise de desempenho e verificação do nível de classificação das estruturas institucionalizadas a partir de uma avaliação conceitual histórica baseada em análise de conteúdo, representando assim, uma plataforma capaz de auxiliar na investigação do desenvolvimento da função AIS no contexto das IFES.

Os estudos de Linczuk (2012) e Bordin (2015) trazem uma análise contextual baseada na evolução normativa da função da unidade AIS, sob o prisma das reformas administrativas

ocorridas no país durante o processo de institucionalização da função AIS nas IFES. Assim o tema será reavaliado sob a ótica do quadro Processos de Componentes de Institucionalização.

Já os estudos a respeito da avaliação de desempenho da função AI descrevem fatos, direcionadores e expansão de métodos, que afetam o desempenho das unidades de AI, detalhando variáveis e suas relações, entre elas: as competências da equipe; o tamanho da equipe (incluindo sua relação com algumas medidas de tamanho das organizações em que estão inseridas); a formação e o nível de escolaridade da equipe; o grau de independência da unidade; os custos da unidade; o percentual de realização do planejamento de auditoria; entre outros (Dittenhofer, 2001; Mihret & Yismaw, 2007; Rupšys & Boguslauskas, 2007; Arena & Azzone, 2009; Bota-Avram & Palfi, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Vijayakumar & Nagaraja, 2012; Badara & Saidin, 2013; Endaya & Hanefah, 2013; Alzeban & Gwilliam, 2014; Baharud-din, Shokiyah, & Ibrahim, 2014; Saidin, 2014; Ahmad, 2015; Lenz & Hahn, 2015; Tackie, Marfo-Yiadom, & Achina, 2016; Udeh & Nwadiador, 2016).

Uma estrutura como a unidade de AIS, institucionalizada em um ambiente organizacional, pode funcionar como uma poderosa crença, sendo empregada por algumas organizações de forma cerimonial (Meyer & Rowan, 1977). A percepção que se faz de que a AI poderia adicionar valor às instituições se reflete a partir do pressuposto de efetividade da função AI (Mihret, James, & Mula, 2010).

Assim, a partir deste contexto, é possível destacar a importância da realização de um estudo detalhado, buscando avaliar e compreender como ocorreu o processo de institucionalização da função AIS, e por seguinte, verificar em qual estágio do processo as AIS estão inseridas no ambiente das IFES em consonância com o formato de institucionalização em que se encontram, baseado na classificação extraída da Teoria Institucional, verificando a aderência e coesão entre os estágios de institucionalização, os principais atores envolvidos, e a relação entre os fatores de difusão entre um estágio e outro

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

Considerando-se o exposto no tópico anterior, a questão que delineia este trabalho é: **Como está configurado o processo de institucionalização da função auditoria interna singular nas IFES brasileiras?**

1.2 OBJETIVOS

A seguir são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos, considerados como norteadores do trabalho desenvolvido.

1.2.1 Objetivo Geral

Para auxiliar a responder à questão de pesquisa do trabalho o objetivo geral deste estudo é: **Mapear a configuração do processo de institucionalização da função auditoria interna singular nas IFES brasileiras.**

1.2.2 Objetivos Específicos

Para auxiliar no desenvolvimento do objetivo geral, o estudo apresenta três objetivos específicos que consistem em:

1. Classificar o conteúdo extraído dos documentos públicos disponíveis no modelo de análise de conteúdo desenvolvido por Moraes (1999);
2. Identificar a representatividade dos fatores de difusão entre um estágio e outros no processo de institucionalização;
3. Identificar a representatividade dos mecanismos de isomorfismo como influenciadores do processo de mudança institucional.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A função AIS no ambiente das IFES apresenta-se como indispensável e ao mesmo tempo obrigatória. Embora as unidades de AI se façam presentes em 94 IFES (Santos et al., 2017), conforme a literatura, estas ainda apresentam falhas (Araújo, 2007; Batista, 2012; Linczuk, 2012; Queiroz et al., 2012; Santana, 2013; Souza, 2013; Bordin, 2015; Schmitz, 2017; Santos et al., 2017), sendo necessário um estudo mais aprofundado, proporcionando assim um melhor entendimento do processo de seu estabelecimento no contexto das IFES, contribuindo

para o desenvolvimento da função AIS, e consequentemente trazendo um controle mais efetivo dos recursos públicos destinados à manutenção das IFES, garantindo o desenvolvimento e manutenção da educação superior, assim, representando uma contribuição social para o país e para os gestores destas organizações.

A partir do uso da Teoria Institucional é possível estudar o processo de institucionalização da função AIS como um todo, incluindo atores que possuem relação direta com estas unidades, e não somente para as unidades de AIS individuais. Assim, com base no quadro do processo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1996), faz-se possível avaliar tanto os mecanismos quanto as etapas de institucionalização da função, possibilitando testar o quadro conceitual a partir de uma análise histórica no ambiente das IFES brasileiras, fortalecendo o uso da Teoria Institucional como base para a compreensão de mudanças e práticas institucionais, a partir de um exame abrangente das respectivas unidades de AIS e da avaliação do processo investigativo do fenômeno, assim representando uma contribuição teórico-acadêmica.

E por fim, outro ponto relacionado ao estudo das IFES, é em função do volume de recursos administrados por estas instituições, com valores aproximados e com base no estudo de 94 organizações, representando uma execução de R\$ 50 bilhões em 2015, havendo pagamento de R\$ 50 milhões em remuneração para a função AIS, com atuação direta de aproximadamente 560 profissionais nas unidades, 250 mil servidores lotados nas IFES, e R\$ 60 bilhões em ativos totais administrados junto às IFES, distribuídos em 26 estados brasileiros (Santos et al., 2017), demonstrando recursos bastantes consideráveis para serem geridos e principalmente tutelados pelas respectivas unidades de AIS.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo se restringe as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), compreendidas (os): (i) pelas Universidades Federais; (ii) pelos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFECT) e pelos Centros Federais de Educação Tecnológica do Rio de Janeiro (CEFET-RJ) e de Minas Gerais (CEFET-MG).

Os dados utilizados para a análise do nível de institucionalização se limitaram aos Relatórios de Gestão dos anos de 2015 e 2016, disponíveis no portal do TCU; pelos Relatórios de Auditoria – Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) dos anos de 2015, 2016 e 2017, - Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) dos anos de 2015 e 2016; pelos

Regimentos Internos das Unidades de Auditoria Interna das IFES; pelos Relatórios de Auditoria da Controladoria Geral da União, relativos às IFES disponíveis e com enfoque em recomendações e análise das unidades de AIS, dos anos de 2001 até 2017; pelos Acórdãos do TCU, disponíveis e com enfoque em recomendações e análise das unidades de AIS, dos anos de 2001 até 2017; e pela legislação a respeito da função AIS. Todos os relatórios foram obtidos por meio dos portais de transparências das referidas instituições.

E por fim, os dados das taxas de remuneração das IFES foram baseados nos dados disponíveis no Portal da Transparência do Governo Federal, mantido pelo MTCGU, e referem-se aos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O presente estudo está organizado em cinco capítulos, suas respectivas seções e subseções.

No primeiro capítulo, Introdução, são tratados a questão de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, as justificativas da pesquisa, as delimitações e a estrutura da dissertação; seguido do capítulo Fundamentação Teórica e Empírica, em que são apresentadas as seguintes subseções de suporte para a pesquisa: Teoria Institucional, Instituições Federais de Ensino Superior, Auditoria Interna Singular da Administração Pública Federal Indireta, e finalizando com os aspectos de Desempenho da Função Auditoria Interna.

No terceiro capítulo, Procedimentos Metodológicos, são apresentados a Caracterização da Pesquisa, a População e a Amostra, a Coleta dos Dados, o Tratamento dos Dados, e o Desenho da Pesquisa; na sequência é apresentado o capítulo Apresentação e Análise dos Resultados, no qual são dispostos e discutidos os resultados da pesquisa.

No último capítulo, Considerações Finais, são apresentados os achados e considerações finais do estudo.

Por fim, segue-se as Referências, Apêndices e Anexos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

Neste capítulo são apresentados os elementos que fundamentam a pesquisa. Inicialmente apresentam-se os aspectos conceituais e históricos da Teoria Institucional, a seguir são apresentados os principais aspectos relativos as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Na sequência são apresentados os elementos constitutivos da Auditoria Interna Singular da Administração Pública Federal Indireta. Por fim, são apresentados os principais pontos a respeito do tema Desempenho da Função Auditoria Interna.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Nesta seção são apresentados os principais aspectos conceituais e introdutórios a respeito da Teoria Institucional, tratando em seguida sobre cada um dos três tipos de Isomorfismo Institucional existentes, e finalizando com a apresentação do modelo conceitual dos Níveis de Institucionalização.

2.1.1 Aspectos Conceituais e Introdutórios

Estudos a respeito do desenvolvimento e uso da Teoria Institucional, como fundamentação para pesquisas no campo do funcionamento e estrutura de organizações, tem sido progressivo desde meados da década de 70 (Tolbert & Zucker, 1996; Guerreiro R. , Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005; Heugens & Lander, 2007; Pereira, 2012). O uso da TI nas pesquisas possibilita o entendimento dos arranjos organizacionais (práticas e estruturas) que são estabelecidos a partir de transformações incentivadas por pressões normativas e sociais dominantes (Mihret et al., 2010).

A Institucionalização pode ser entendida como o movimento de mudança de ações e crenças em preceitos de comportamento coletivo (Muzzio, 2010). Uma estrutura institucionalizada em um ambiente organizacional, pode funcionar como uma poderosa crença, sendo empregada por algumas organizações de forma cerimonial (Meyer & Rowan, 1977). À medida em que aumenta o número de organizações que aderem a uma determinada ação ou política, estas por sua vez, vão se tornando gradualmente institucionalizadas ou concebidas como algo essencial dentro da estrutura organizacional (Tolbert & Zucker, 1983). O processo de

institucionalização de uma estrutura poderia ocorrer apenas em função de se estabelecer uma estrutura adequada, e não necessariamente para a manutenção de uma estrutura eficiente (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977).

Pesquisas realizadas nas duas últimas décadas utilizaram a perspectiva institucional para avaliar o desenvolvimento e estágio de unidades de auditoria: em Israel o desenvolvimento da função AI apresentou um valor próximo do simbólico, a partir de uma legislação ineficaz e baixa implementação (Scwartz & Sulitzeanu-Kenan, 2002); a teoria pode contribuir para revelar as considerações em que a gestão se baseia para o estabelecimento das unidades de AI (Mihret et al., 2010); a análise da função AI em Gana, a partir da teoria institucional, converge para o estabelecimento e mudanças da função por meio de pressões normativas e coercitivas (Tackie et al., 2016); e as pressões exercidas pelas normas estatais exercem influência direta na institucionalização “física” de unidades de AI em IFES brasileiras (Santos, Formiga, & Peixe, 2017).

Burns e Scapens, a partir da literatura contábil, identificaram que a Teoria Institucional está dividida em três vertentes: [1] Nova Economia Institucional (NIE – *New Institutional Economics*); [2] Velha Economia Institucional (OEI – *Old Institutional Economics*); e [3] Nova Sociologia Institucional (NIS – *New Institutional Sociology*) (Burns & Scapens, 2000).

A Nova Economia Institucional – NIE: apresenta vinculação com a teoria econômica neoclássica; possui em Coase, North e Williamson sua principal base referencial; o governo é responsável pelo contexto formal em que as organizações estão inseridas; aparece o tratamento dos custos de transação; destaca a esfera institucional como uma composição de regras sociais, legais e políticas, que fundamentam o processo de negociação dos mercados; e uso da racionalidade nas atuações (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005).

Já para a Velha Economia Institucional – OEI: o foco principal é a instituição; há o tratamento das atividades como hábitos e rotinas; apresenta características sociais e culturais; e não aplica a racionalidade nas atuações (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005).

Por fim, a Nova Sociologia Institucional – NIS: possui sua base referencial a partir dos trabalhos de DiMaggio e Powell, Meyer e Rowan, Scott e, Zucker; o ambiente institucional é caracterizado pelo emprego/uso de crenças, formalismos e tradições; e frente a incertezas, as organizações utilizam-se de processos adaptativos, para atender regras sociais e regras vigentes (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005).

As três vertentes da TI originam-se de um polo único, porém cada vertente apresenta seu próprio conceito de instituição (Ignacio, 2010). A Figura 1 apresenta as três vertentes.

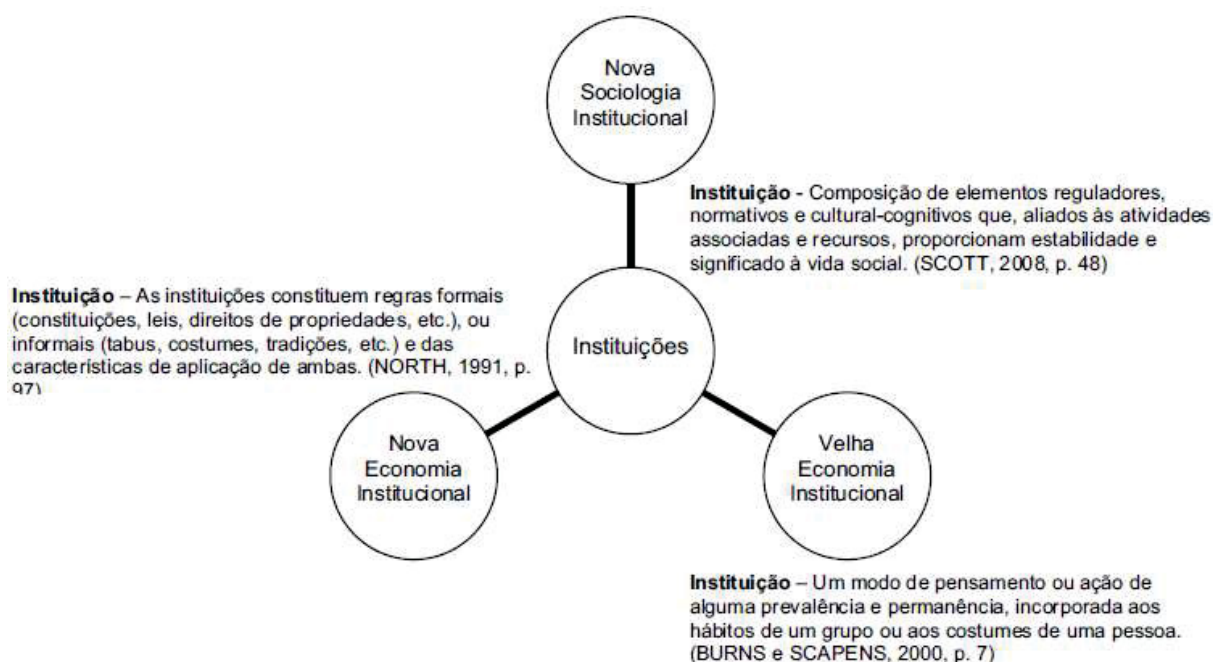


Figura 1 - Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional
Fonte: (Ignacio, 2010, p.31).

A definição do conceito de instituição permite identificar o objeto principal de estudo, que nesta pesquisa consiste da função auditoria interna singular, sua estrutura, processos e demais componentes, de forma ampliada, não se restringindo a apenas uma estrutura física.

Assim, a partir da contextualização das três vertentes da Teoria Institucional, para este trabalho será utilizada a vertente da Nova Sociologia Institucional – NIS, pois o ambiente em que estão inseridas as unidades de AIS das IFES, é amplamente regulado, partindo de Leis e Decretos, passando por Instruções Normativas e finalizando com a adoção das unidades por meio de Regimentos Internos em cada IFES.

2.1.2 Isomorfismo Institucional

DiMaggio e Powell (1983), estabeleceram conceitualmente um quadro composto por três forças que fomentam o processo de institucionalização de práticas e estruturas em organizações: [1] **isomorfismo coercitivo**, que pode originar-se da obrigatoriedade legal ou de pressões da própria sociedade; [2] **isomorfismo mimético**, que pode originar-se a partir da busca de respostas à incertezas, deliberando o uso da imitação como mecanismo de garantia para uma estruturação de práticas e ações mais efetivas e menos onerosas; e [3] **isomorfismo**

normativo, que pode originar-se de um grupo profissional específico, em que os profissionais de uma determinada categoria tendem a regulamentar e influenciar nas atividades do grupo.

As entidades públicas são mais suscetíveis aos efeitos dos três mecanismos de força institucional do que as organizações com ou sem fins lucrativos (Frumkin & Galaskiewicz, 2004).

O mecanismo coercitivo pode ser avaliado utilizando-se o cruzamento entre o volume de normas que alcançam uma organização - seja local, estadual ou federal -, e a abrangência de suas sanções pelos seus descumprimentos, como por exemplo, a implicação de multas e ou abertura de processos (Oliver, 1991).

Quando o nível de pressão externa aumenta sobre as organizações, estas buscam mudar suas práticas e estruturas conforme o estabelecido pelas normas, desta forma, disseminando ou eliminando essa pressão, refletindo assim no processo de institucionalização, de forma gradual, homogênea e com a convergência dos modelos organizacionais (Frumkin & Galaskiewicz, 2004).

2.1.3 Processo de Institucionalização

A institucionalização está relacionada à forma por meio da qual os elementos da estrutura formal são acolhidos, se demonstram essenciais e adequados, e se assentam significativamente nas organizações (Tolbert & Zucker, 1983).

Tolbert e Zucker (1996), a partir dos estudos de Berger e Luckmann (1967), Schutz (1962, 1967), e Zucker (1977), desenvolveram um quadro teórico descrevendo três estágios de institucionalização, que foram estabelecidos em três momentos: Habitualização, Objetificação, e Sedimentação, os quais possuíam como ponto de partida a Inovação. A Figura 2 apresenta os estágios de forma detalhada.

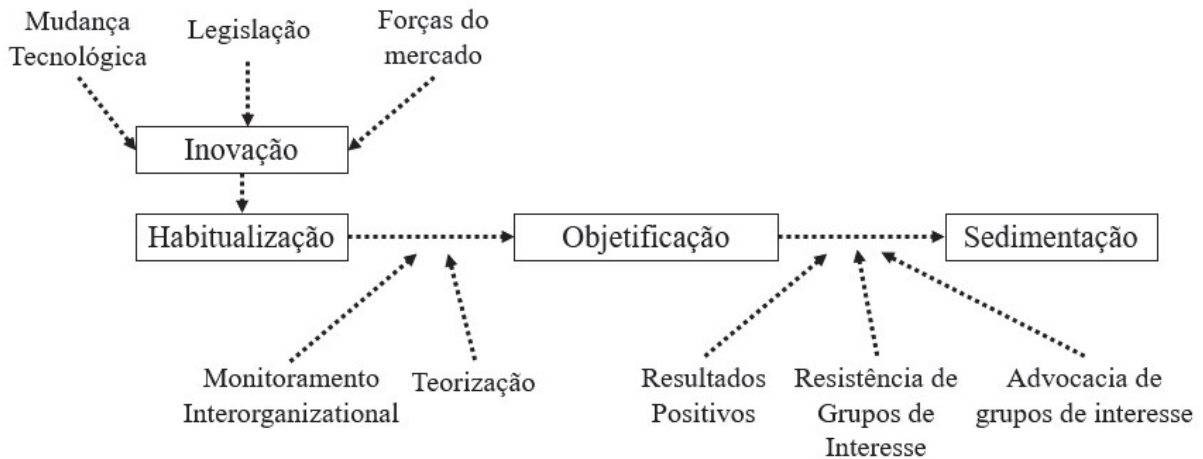


Figura 2 - Processos Componentes de Institucionalização
 Fonte: (Tolbert e Zucker, 1996, p. 182).

Dentro do processo de institucionalização, a inovação é apontada como um componente externo à organização, sendo considerada como o impulso inicial para a institucionalização (Ignacio, 2010). A inovação se inicia a partir de mudanças e pressões, oriundas de forças do mercado, legislação e mudança tecnológica.

O primeiro estágio do processo de institucionalização, a Habitualização – considerado como pré-institucionalização, compreende a constituição e formalização procedimental de novas disposições estruturais, estabelecido a partir da resolução de um contratempo peculiar ou conjunto de problemas enfrentados por uma ou mais organizações, e em se tratando de uma atividade independente, a adoção pode ocorrer por imitação em uma organização ou um grupo limitado de organizações, inseridos em um ambiente comum (Tolbert & Zucker, 1996).

Já o segundo estágio, a Objetificação – considerado como semi-institucionalização, ocorre com a difusão de estruturas pré-institucionalizadas, a partir da legitimidade destas estruturas, que resultam por agregar valor às organizações, apresentando consenso de uso regular, baixo custo de implementação, com média força normativa e alto nível de teorização, que acaba fortalecendo o movimento de evolução entre os dois estágios iniciais (Tolbert & Zucker, 1996).

Por fim, no estágio final Sedimentação, considerado como a Institucionalização completa, ocorre a plena habitualização da atividade ou estrutura, que ultrapassa gerações e se torna amplamente aceita. Para passar do estágio de Objetificação para o de Sedimentação, são apresentados como fatores para evolução ou atrasos, a ação de atores negativamente afetados pela estrutura (agindo contrariamente) e a ação de atores positivamente afetados (agindo a favor da sedimentação). Também são considerados os resultados obtidos a partir do desempenho destas estruturas, que quando negativos, afetam tanto a manutenção quanto a sua propagação,

já quando positivos fortalecem a sedimentação das estruturas. Por fim, neste estágio o ambiente é altamente normativo (Tolbert & Zucker, 1996).

O Quadro 1 apresenta o resumo das principais características e efeitos dos três estágios que compõem o processo de institucionalização.

Quadro 1 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Fases		
	Pré-institucionalização	Semi-institucionalização	Institucionalização completa
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneo	Heterogêneo	Heterogêneo
Ímpeto para a difusão	Imitação	Imitação/Normativa	Normativa
Atividade de teorização	Nenhum	Alto	Baixo
Variação na implementação	Alto	Moderado	Baixo
Taxa de falha de estrutura	Alto	Moderado	Baixo

Fonte: (Tolbert e Zucker, 1996, p. 185).

Embora o quadro conceitual tenha sido apresentado em 1996, estudos recentes utilizaram-se do modelo para avaliar fenômenos de institucionalização de atividades e estruturas. O estudo de Gomes, Peter, Machado, e Oliveira (2013) fez uso do quadro para identificar em qual fase de institucionalização se encontravam as Controladorias, no âmbito do Poder Executivo Municipal do Estado do Ceará. Neste mesmo sentido, Reis, Oliveira, Silveira, e Cunha (2017), utilizaram o quadro conceitual para analisar os estágios de institucionalização e os fatores motivadores e inibidores do processo de institucionalização do Modelo de Alocação de Recursos Orçamentários de OCC definido pelo Ministério da Educação. Medeiros, Xavier, Hoppen, Wawginiak, Caye, e Lisboa (2018), também fizeram uso do modelo para mapear em quais etapas de institucionalização estavam localizadas 5 Instituições de Ensino Superior no processo de acreditação internacional em escolas de gestão de negócios brasileiras.

Assim, após breve apresentação do modelo teórico utilizado como plataforma de sustentação para a compreensão do fenômeno de institucionalização da função AIS no contexto nas IFES, segue-se para a apresentação e detalhamento destas.

2.2 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

As IFES são entidades componentes da APFI, vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), e estão instituídas sob as formas jurídicas de autarquias e fundações públicas (Brasil, 2017a), as quais auxiliam o Estado (o Governo Federal) na administração das atividades

públicas (Bazili, 1994) específicas da função ensino superior. Por estarem vinculadas ao MEC e dependerem do orçamento do Governo Federal, as IFES estão sujeitas ao regime normativo aplicado a administração pública de uma forma geral (Magalhães, Silveira, Abrantes, & Magalhães, 2007; Vieira & Vieira, 2003).

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB88) as autarquias somente serão criadas por lei específica (Brasil, 1988), as quais segundo o Decreto-Lei nº. 200 (Brasil, 1967c), são “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Já as fundações públicas, de acordo com a CRFB88, somente serão instituídas por lei específica, competindo à lei complementar a definição das áreas de sua atuação (Brasil, 1988). De acordo com o Decreto-Lei nº. 200, a fundação pública é:

A entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes (Brasil, 1967c).

As IFES, objeto deste estudo, estão atualmente estruturadas em 78 autarquias e 25 fundações públicas, totalizando 103 instituições vinculadas ao MEC e, complementarmente, agrupadas em 63 universidades federais, 38 institutos federais e 2 CEFETs, distribuídos em todos os estados do país. Os dados são apresentados conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Classificação das Instituições Públicas Federais de Ensino Superior

Grupo	Autarquias	Fundações Públicas	Total	% de representação
Universidades Federais	38	25	63	61,2%
Institutos Federais	38	-	38	36,9%
CEFETs	2	-	2	1,9%
Total	78	25	103	100,0%
% de representação	75,7%	24,3%	100,0%	

Fonte: O autor (2017) – dados obtidos a partir do Decreto nº. 9.005 de 2017.

A partir de análise prévia junto aos relatórios de gestão das IFES e suas respectivas normas de criação é possível verificar que a criação das universidades federais brasileiras se desenvolveu em momentos distintos para cada instituição, porém o mecanismo comum de

criação da maioria destas universidades ocorreu por meio do agrupamento de escolas e faculdades e da federalização de instituições, todas já pré-existentes e em funcionamento.

Em 2007 havia 54 unidades orçamentárias, classificadas como Universidades Federais, registradas junto ao MEC, passando em 2017 para as atuais 63 instituições em operação no país, conforme demonstrando na Tabela 2.

No ano de 2008 foi instituída a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, sendo criados, 38 Institutos Federais, a partir da integração/transformação da maioria dos CEFETs, de 8 Escolas Técnicas que estavam vinculadas às universidades federais e 14 Escolas Agrotécnicas, com a manutenção resultante de 02 CEFETs (CEFET-RJ e CEFET-MG), e da vinculação de outras 24 Escolas Técnicas em 16 Universidades Federais já existentes (Brasil, 2008).

Desta forma, das 33 unidades orçamentárias, classificadas como CEFETs, no ano de 2007 restaram 2 unidades. Já as 37 unidades orçamentárias, classificadas como Escolas Técnicas em 2007, foram todas integradas, transformadas, ou vinculadas em Universidades e Institutos Federais, não restando nenhuma unidade em 2017. Os dados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Relação das Unidades Orçamentárias do MEC de 2007 - 2017

Unidades	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Outras Unid. do MEC	8	8	8	8	8	9	9	9	9	9	9
Complexos Hospitalares	1	1	33	33	33	35	35	36	36	35	34
CEFETs	33	33	33	2	2	2	2	2	2	2	2
Escolas Técnicas	37	37	45								
Faculdades Federais											
Institutos Federais				38	38	38	38	38	38	38	38
Universidades Federais	54	54	55	56	59	59	59	63	63	63	63

Fonte: O autor (2018) – dados obtidos a partir do Portal do Orçamento do Senado Federal – SIGA Brasil.

Embora as nomenclaturas sejam distintas, os Institutos e Universidades Federais possuem algumas características em comum, por exemplo:

1. Autonomia administrativa, patrimonial e financeira (Brasil, 1988; Brasil, 2008);
2. Natureza jurídica de autarquia (Brasil, 2008; Brasil, 2017a);
3. Oferta de ensino, pesquisa e extensão (Brasil, 1988; Brasil, 2008); e
4. Fazem parte da APFI (Brasil, 1967c; Brasil, 2017a).

Mas também, estas IFES apresentam algumas diferenças, por exemplo:

1. Institutos Federais: Oferta de ensino técnico de nível médio, para no mínimo 50% das vagas (Brasil, 2008); e

2. Universidades Federais: Obediência ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão (Brasil, 1988).

Em relação aos recursos utilizados (liquidados) pelas IFES, estes passaram de R\$ 17.379 bilhões em 2007, para R\$ 58.719 bilhões em 2017, representando um aumento de 271,9% no período (sem considerar os efeitos inflacionários sobre a moeda para o período). Para atender o aumento da oferta de cursos, implantação de novos *campi* e abertura de novas IFES, o Governo Federal proporcionou um contínuo fluxo de recursos para a manutenção destas instituições durante este período de expansão das IFES (Gonçalves & Mendes, 2015), havendo redução gradativa desse volume de recursos após o ano de 2015. Já em relação a participação dos recursos das IFES em relação aos recursos totais do MEC, estes apresentaram variações ao longo do período de 2007-2017, partindo de 60,3% e finalizando com uma participação de 60,6% em 2017, conforme apresentando na Tabela 3.

Tabela 3 - Evolução de Recursos Liquidados das Unidades Orçamentárias do MEC de 2007 - 2017
Em bilhões de R\$

Unidades	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Demais MEC	11.328	13.123	19.102	26.085	31.419	31.013	33.780	36.798	39.461	37.728	38.254
Outras Unid. do MEC	11.041	12.812	16.780	22.861	27.773	27.064	29.348	32.033	34.264	32.345	32.357
Complexos Hospitalares	287	311	2.322	3.224	3.646	3.949	4.432	4.765	5.197	5.383	5.897
IFES	17.379	19.891	22.697	28.130	32.613	31.869	37.929	43.475	48.075	53.288	58.719
CEFETs	1.489	1.792	2.323	358	385	401	472	568	673	745	832
Escolas Técnicas	386	444	545								
Faculdades Federais											
Institutos Federais				4.151	5.328	5.293	6.596	8.165	9.854	11.364	13.047
Universidades Federais	15.505	17.655	19.829	23.621	26.900	26.176	30.861	34.742	37.548	41.180	44.839
Total MEC	28.707	33.014	41.799	54.214	64.032	62.882	71.708	80.273	87.537	91.017	96.973
% de partic. Demais MEC	39,5%	39,7%	45,7%	48,1%	49,1%	49,3%	47,1%	45,8%	45,1%	41,5%	39,4%
% de participação IFES	60,5%	60,3%	54,3%	51,9%	50,9%	50,7%	52,9%	54,2%	54,9%	58,5%	60,6%
% de evolução IFES ao ano	10,1%	14,5%	14,1%	23,9%	15,9%	-2,3%	19,0%	14,6%	10,6%	10,8%	10,2%
% de evolução IFES acumul.	10,1%	26,0%	43,8%	78,2%	106,6%	101,9%	140,2%	175,4%	204,5%	237,5%	271,9%

Fonte: O autor (2017) – dados obtidos a partir do Portal do Orçamento do Senado Federal – SIGA Brasil.

Comparando-se a participação percentual dos recursos liquidados das IFES com os recursos totais liquidados pelo Governo Federal, para o período de 2007-2017, é possível verificar que a participação das IFES iniciou com 1,4% do total, passando para 2,3% em 2017. O crescimento das IFES ocorreu com o apoio, entre outros, da implantação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) no ano de 2007, realizado pelo Governo Federal (Gonçalves & Mendes, 2015), conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Evolução de Recursos Liquidados Governo Federal x IFES – de 2007 - 2017
Em bilhões de R\$

Unidades	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total Governo Federal	1.223.798	1.258.841	1.416.371	1.504.951	1.676.831	1.731.217	1.808.455	2.197.642	2.304.245	2.589.502	2.505.575
Total MEC	28.707	33.014	41.799	54.214	64.032	62.882	71.708	80.273	87.537	91.017	96.973
Demais MEC	11.328	13.123	19.102	26.085	31.419	31.013	33.780	36.798	39.461	37.728	38.254
IFES	17.379	19.891	22.697	28.130	32.613	31.869	37.929	43.475	48.075	53.288	58.719
% de participação MEC	2,3%	2,6%	3,0%	3,6%	3,8%	3,6%	4,0%	3,7%	3,8%	3,5%	3,9%
% de participação IFES	1,4%	1,6%	1,6%	1,9%	1,9%	1,8%	2,1%	2,0%	2,1%	2,1%	2,3%
% evolução Gov. Federal	3,4%	6,3%	19,7%	27,1%	41,7%	46,3%	52,8%	85,7%	94,7%	118,8%	111,7%
% evolução IFES	10,1%	26,0%	43,8%	78,2%	106,6%	101,9%	140,2%	175,4%	204,5%	237,5%	271,9%

Fonte: O autor (2017) – dados obtidos a partir do Portal do Orçamento do Senado Federal – SIGA Brasil.

Assim, embora as IFES (Universidades e Institutos) apresentem algumas diferenças, elas possuem reconhecida importância para o desenvolvimento científico e tecnológico do país, demandando um volume considerável de recursos do Governo Federal, e uma vez que fazem parte da APFI, devem seguir as normas gerais da Administração Pública, devendo, portanto, constituir a respectiva unidade de AIS, exigência para todas as unidades da APFI, a qual é tratada na próxima subseção.

2.3 AUDITORIA INTERNA SINGULAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL INDIRETA

Nesta seção são apresentados os principais aspectos e conceitos a respeito da função controle junto à Administração Pública, tratando de forma abrangente o Controle Externo, o Controle Interno, e de forma mais específica a função Auditoria Interna Singular, função objeto desta pesquisa, analisando a sua importância e apresentando alguns desafios para a sua efetivação, e finalizando com uma breve exposição do papel do TCU e da CGU no desenvolvimento das unidades de AIS.

2.3.1 As Funções Controle Externo e Interno no Âmbito da Administração Pública Federal

A função controle se apresenta como um princípio fundamental a ser seguido no âmbito das atividades da Administração Pública Federal (Brasil, 1967c), devendo ser percebido como um mecanismo da democracia (Matias-Pereira, 2010), podendo ser qualificado como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder” (Carvalho Filho, 2009, p. 893).

A CRFB de 1988 declara a existência de dois tipos de controle para a fiscalização dos recursos públicos e operações do Governo Federal: o Controle Externo, exercido pelo Congresso Nacional, com apoio do TCU, e o Sistema de Controle Interno de cada Poder, mantido de forma integrada entre os três Poderes (Brasil, 1988).

Os controles (fiscalização) envolvem os aspectos: contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, e abrangem todo o Governo Federal - Administração Direta e Administração Indireta - (Brasil, 1988).

O Controle Externo pode ser definido como o desempenhado por um Poder ou entidade legitimado constitucionalmente, e autônomo em relação ao Poder ou instituição, o qual executa a atividade monitorada, já o Controle Interno pode ser definido como sendo todo aquele empreendido pela própria instituição ou órgão na execução de suas atividades (Meirelles, 2013), mesmo conceito aplicado por Santos, que coloca como o Controle Externo aquele exercido por instituição diversa, fora da estrutura da organização controlada e como o Controle Interno aquele exercido por todas as instituições sobre suas próprias gestões (Santos, 2002). Nesta linha, o Controle Externo é aquele realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU, que desempenha atividades com ampla jurisdição sobre os recursos públicos federais tutelados pelas demais instituições, órgãos e Poderes do Governo Federal, abrangendo os recursos federais transferidos voluntariamente e utilizados pelos demais entes da Federação (Brasil, 1988).

As competências do Controle Externo estão elencadas no artigo nº. 71 da CRFB, podendo ser resumidas como: opinativa, judicante, informativa, sancionadora, fiscalizadora, representativa, normativa, etc., sendo sua jurisdição ampla, integrando os três poderes da União, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário (Brasil, 1988; Brasil, 1992), conforme apresentado na Figura 1.

Já as competências do SCI, estas estão elencadas no artigo nº. 74 da CRFB, as quais podem ser resumidas como: avaliativa, apoiadora, etc., porém sendo a sua jurisdição restrita ao Poder em que estiver instituída (Brasil, 1988), conforme apresentado na Figura 3.

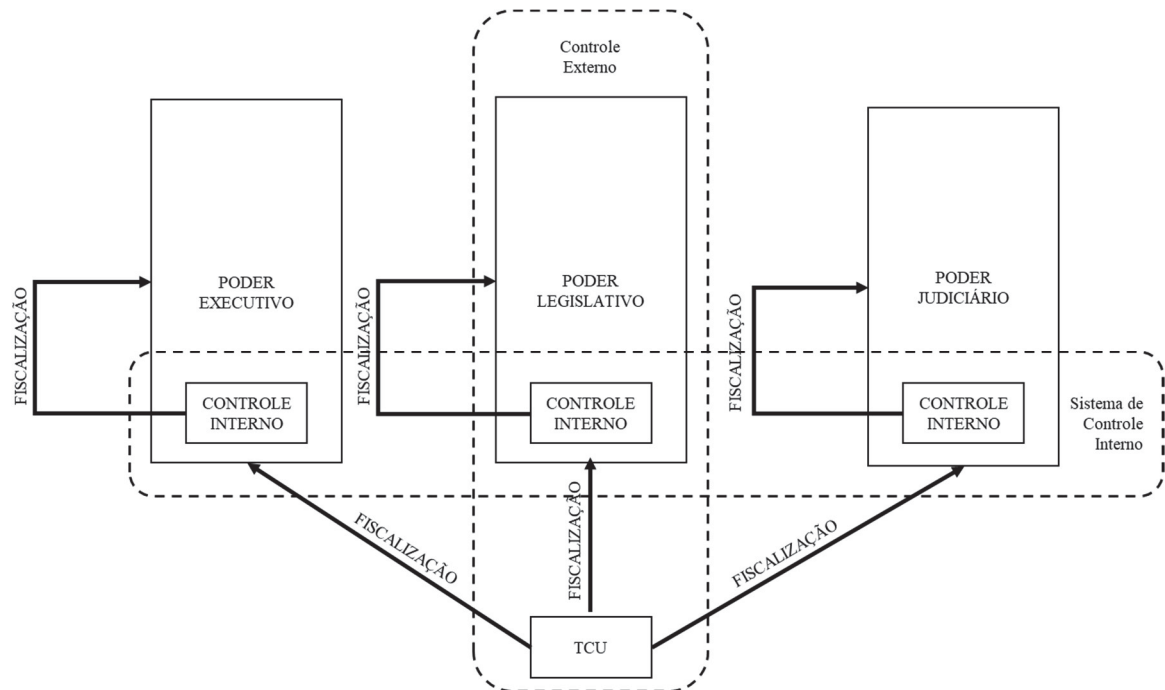


Figura 3 - Desenho representativo da função controle externo e interno na APF
 Fonte: elaborado pelo autor – a partir da CRFB de 1988 e Lei Orgânica do TCU.

A criação do TCU data de 1890, sendo incluído inicialmente na Constituição Federal de 1891 e se mantendo nas constituições seguintes, assim se transformando em uma instituição sólida e perene no âmbito do controle externo brasileiro, somando aproximadamente 127 anos de existência (Brasil, 1890; Brasil, 1891). O resumo do histórico de criação do Tribunal está apresentado no Quadro 2.

Em 1992 foi editada a Lei Orgânica do TCU, que apresenta a disposição a respeito da natureza, competência, jurisdição, julgamento, fiscalização e organização do tribunal (Brasil, 1992).

Quadro 2 - Resumo dos Principais Normativos a respeito do histórico do TCU

Normativos	Ano	Indicações	Fonte
Decreto nº. 966-A	1890	Criação de Tribunal de Contas.	Brasil (1890)
Constituição Federal	1891	Criação de Tribunal de Contas - artigo 89.	Brasil (1891)
Decreto nº. 4.536	1922	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 1, 87-92 e 97.	Brasil (1922)
Constituição Federal	1934	Fica mantido o Tribunal de Contas - artigos 99-102.	Brasil (1934)
Constituição Federal	1937	É instituído um Tribunal de Contas - artigo 114.	Brasil (1937)
Constituição Federal	1946	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 22 e 76-77.	Brasil (1946)
Lei nº. 830	1949	Reorganiza o TCU.	Brasil (1949)
Lei nº. 4.320	1964	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 81-82.	Brasil (1964)
Constituição Federal	1967	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 26 e 71-73.	Brasil (1967)
Decreto-Lei nº. 199	1967	Lei Orgânica do TCU.	Brasil (1967)
Decreto-Lei nº. 200	1967	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 68-85.	Brasil (1967)
Lei nº. 6.223	1975	TCU, controle externo, auxiliar do Congresso Nacional	Brasil (1975)
Constituição Federal	1988	Atribuições do Tribunal de Contas - artigos 33 e 70-74.	Brasil (1988)
Lei nº. 8.443	1992	Lei Orgânica do TCU.	Brasil (1992)

Fonte: elaborado pelo autor – a partir da legislação e revisão da literatura.

Já a disposição a respeito das finalidades, organização e competências do SCI do Poder Executivo Federal, está reproduzida junto à Lei no. 10.180 de 2001 (Brasil, 2001) e a sua regulamentação ocorreu por meio do Decreto nº. 3.591 de 2000, que ao detalhar os termos da referida Lei, trouxe adicionalmente disposições a respeito da unidade de AI no âmbito da APFI (Brasil, 2000). Atualmente o SCI é composto pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (MTCGU), como órgão central, e pelos órgãos e unidades setoriais (as Secretarias de Controle Interno - Cissets) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, este último, incluindo as suas unidades de controle interno dos comandos militares (Brasil, 2000; Brasil, 2001; MTCGU, 2017a).

A CGU, na qualidade de órgão central do SCI, é responsável pela orientação normativa e da supervisão técnica no âmbito dos demais componentes do sistema e seus órgãos auxiliares, e dentre outras atribuições, a de consolidar os planos de trabalho das unidades de AIS da APFI, e também de avaliar o desempenho destas unidades de AIS (Brasil, 2000; Brasil, 2001; Brasil, 2017; MTCGU, 2017a).

A inclusão do Controle Interno no âmbito da Administração Pública data de 1964, a partir da Lei nº. 4.320, que lhe trouxe atribuições apartadas do Controle Externo, sendo incluído também, logo em seguida, já a partir da Constituição Federal de 1967, somando 53 anos de inclusão no ordenamento jurídico do país. Já a CGU, criada em 2003, soma 14 anos de

existência e atualmente está inserida no âmbito do MTCGU. A evolução histórica do Controle Interno é apresentada na Quadro 3.

Quadro 3 - Resumo dos Principais Normativos a Respeito do Histórico do Controle Interno

Normativos	Ano	Indicações	Órgão Central	Subordinação	Fonte
L 4.320	1964	Atribuições do Controle Interno - artigos 76-80.	-	-	Brasil (1964)
CF	1967	Manutenção de Sistema de Controle Interno - artigo 71-72.	-	-	Brasil (1967)
DL 200	1967	Atribuições do Controle Interno - artigos 13-14 e 23.	Inspetoria Geral de Finanças	Ministério da Fazenda	Brasil (1967)
D 64.135	1969	Aprova o regulamento das inspetorias	Inspetoria Geral de Finanças	Ministério da Fazenda	Brasil (1969)
D 84.362	1979	Regulamenta a estrutura do Controle Interno	Secretaria Central de Controle Interno	Ministério do Planejamento	Brasil (1979)
D 91.150	1985	Transfere a Secretaria Central de Controle Interno para o Ministério da Fazenda	Secretaria Central de Controle Interno	Ministério da Fazenda	Brasil (1985)
D 92.452	1986	Extingue a Secretaria Central de Controle Interno			Brasil (1986a)
D 93.874	1986	Organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Secretaria do Tesouro Nacional	Ministério da Fazenda	Brasil (1986b)
CF	1988	Atribuições do Sistema de Controle Interno - artigos 70 e 74.	-	-	Brasil (1988)
MP 480	1994	Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Ministério da Fazenda	Ministério da Fazenda	Brasil (1994)
MP 1.893-69	1999	Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Secretaria Federal de Controle	Ministério da Fazenda	Brasil (1999)
D 3.591	2000	Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Ministério da Fazenda	Brasil (2000)
L 10.180	2001	Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Ministério da Fazenda	Brasil (2001)
IN 01	2001	Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Ministério da Fazenda	MF (2001)
D 4.113	2002	Transfere para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Casa Civil da Presidência da República	Brasil (2002)
D 4.177	2002	Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências de Controle Interno	Corregedoria-Geral da União	Presidência da República	Brasil (2002)
D 4.304	2002	Altera dispositivos do Decreto n. 3.591	Controladoria-Geral da União - CGU	Ministério da Fazenda	Brasil (2002)
L 10.683	2003	Cria a Controladoria-Geral da União, incorporando as atribuições da Corregedoria-Geral da União e atribui ao seu titular o cargo de ministro	-	-	Brasil (2003)
L 13.341	2016	Cria o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - CGU	-	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	Brasil (2016)
L 13.502	2017	Estabelece a estrutura da Presidência da República, com a manutenção do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - CGU	-	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	Brasil (2017)
IN 03	2017	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal	Secretaria Federal de Controle Interno - SFC	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	MTFCGU (2017)

Fonte: elaborado pelo autor – a partir da legislação e revisão da literatura.

Em 2001 a SFC – à época vinculada ao Ministério da Fazenda -, editou a Instrução Normativa (IN) nº. 1, trazendo a definição de diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas para a exercício do SCI no âmbito da APF (Ministério da Fazenda [MF], 2001).

Já, em 2017, a SFC – agora vinculada ao MTFCGU -, editou nova IN, de nº. 3, trazendo o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental (AIG) do Poder Executivo Federal, ampliando o modelo orientativo a respeito da função AIG no âmbito da APF direta e indireta, apresentando como propósito da AIG “aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco” (MTFCGU, 2017a), e ainda, revogando a IN nº. 1 de 2001.

A função AIG é empreendida pelo denominado conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), composto além das unidades da SCI, pelas Auditorias Internas Singulares (AUDIN) e pode ser definida como “uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização” (MTFCGU, 2017a).

De acordo com a IN nº. 3/2017, o arranjo de controles internos da APF deve considerar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, sendo a primeira, composta pelos controles internos, a segunda pela gestão interna, a qual a assegura a efetividade da primeira, e a terceira pela AIG, a qual é executada pelas UAIG, aqui incluindo as respectivas unidades de AIS (MTFCGU, 2017a), conforme apresentado na Figura 4.

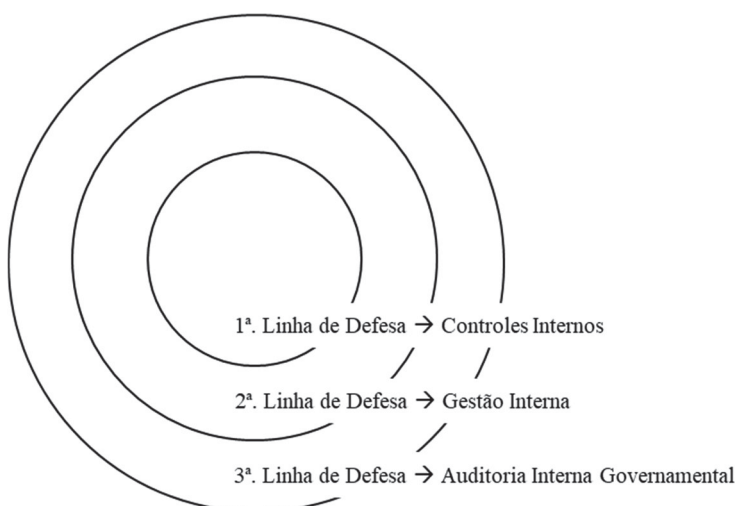


Figura 4 - Linhas de Defesa da APF

Fonte: elaborado pelo autor – a partir da IN nº. 3 de 2017.

E, ainda, a IN n°. 3/2017 trouxe um importante conjunto de princípios norteadores da função AIG, garantindo sustentação as normas de auditoria, mantendo-se perenes ao longo do tempo, em qualquer circunstância e ambiente, visando proporcionar a eficácia da função AIG:

- a) integridade;
- b) proficiência e zelo profissional;
- c) autonomia técnica e objetividade;
- d) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada; e)
- atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- f) qualidade e melhoria contínua; e
- g) comunicação eficaz. (MTFCGU, 2017a, p.9).

O decreto n°. 9.203 de 2017, que trata da política de governança no contexto da APF, trouxe que a função AIG “deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança” (Brasil, 2017b), ocorrendo por meio de:

- I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente;
- II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e
- III - promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais. (Brasil, 2017b).

Por fim, a partir deste contexto do Controle Externo e Interno, e da apresentação inicial e entendimento do posicionamento da função AIS no contexto da APF, passa-se, na próxima seção, ao tratamento de forma detalhada da função AIS no âmbito da APFI.

2.3.2 A Função AIS no Contexto da Administração Pública Federal Indireta

O termo AI no contexto da APFI é apresentado inicialmente no Decreto n°. 93.874/1986 (artigo 23, inciso XX), que regulamenta como uma das competências das Secretarias de Controle Interno e demais órgãos equivalentes, “orientar normativamente, coordenar, acompanhar e avaliar as atividades das unidades de auditoria interna das entidades vinculadas

ao Ministério, e fundações supervisionadas” (Brasil, 1986b). Em 1998, a medida provisória nº. 1.626-50 (artigo 12, inciso XVIII), também apresentou o termo, trazendo “avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal” (Brasil, 1998). Ambos os normativos não apresentaram detalhamento a respeito da função auditoria interna no âmbito da APFI.

Aproximadamente quatorze anos mais tarde, o Decreto de 1986 foi revogado pelo Decreto nº. 3.591/2000, vigente até o momento, o qual determina que as entidades da APFI deverão instituir unidade específica de auditoria interna, contemplando os recursos necessários para a sua manutenção, com o objetivo de robustecer a gestão e tornar mais funcional a função controle, e no caso de não haver demanda para a criação de uma unidade, devendo a função ser executada por auditor interno (Brasil, 2000).

A unidade de AI é uma função de controle independente, utilizada pela gestão, para medir e avaliar a eficiência dos controles internos e demais controles adotados no âmbito de uma organização (Tribunal de Contas da União [TCU], 2009). Neste sentido, para Marçola (2011, p.78), “a auditoria interna mostra-se como parceira do administrador público na consecução dos objetivos de sua gestão”.

A IN nº. 1/2001, durante o período de sua vigência, trouxe como definição específica para a função AI (MF, 2001):

1. A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (MF, 2001, p.75).

Já a IN nº. 3/2017, que revogou a IN nº. 1/2001, trouxe como definição para a função AIG:

1. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (MTFCGU, 2017a, p.4).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a partir da Resolução CFC nº. 986/2003, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade TI (NBC TI) 01 – Da Auditoria Interna, apresentando:

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2003).

A legislação indica ainda, dentre outros, que a unidade de AIS deverá estar vinculada ao Conselho de Administração ou outro órgão com competência similar, possuindo independência e autonomia técnica (Brasil, 2000; MTFCGU, 2017a), desta forma desenvolvendo um trabalho considerado de *staff* (Albuquerque, 2011), sendo destacado no ambiente da organização em que atua conforme demonstrado na Figura 5:

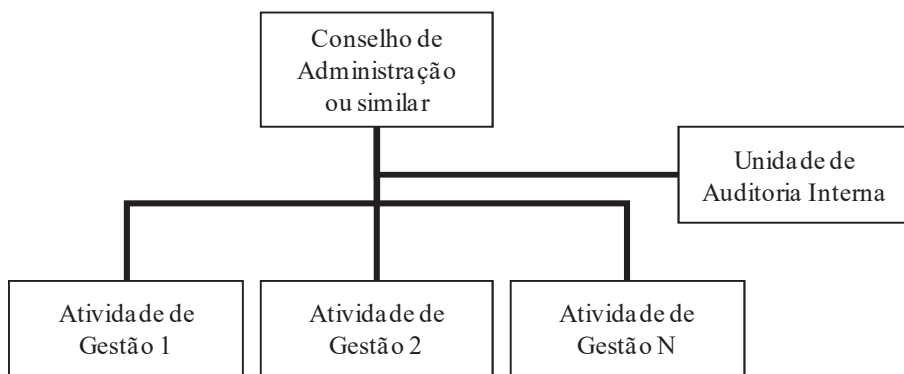


Figura 5 - Posicionamento da unidade de AI

Fonte: elaborado pelo autor – a partir do Decreto nº. 3.591/2000 e IN nº. 3/2017.

As unidades de AIS atuam como órgãos auxiliares ao SCI, e embora as suas vinculações ocorram nas unidades em que operam, estão sujeitas a supervisão técnica e orientação normativa do órgão central deste sistema, que possui como atribuição legal adicional avaliar o desempenho das respectivas unidades de AI da APFI (Brasil, 2000; Brasil, 2001).

A IN nº. 01/2001 apresentava capítulo específico para as unidades de AI, incluindo-se atribuição de atividades específicas para estas unidades, as quais durante sua vigência foram:

- a) acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;

- c) verificar a execução do orçamento da entidade, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- e) orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- f) examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.
- g) propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;
- h) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;
- j) elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAAAI do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna RAAAI, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle, nos prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa de Controle, no capítulo V item 5 incisos I e II;
- k) verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que comporão as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e
- l) testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal. (MF, 2001, p.76-77).

Já na IN nº. 3/2017 as atividades descritas não são específicas das unidades de AIS, e sim para todas as UAIG, devendo ser conduzidas de forma eficaz, garantindo adição de valor para a gestão da referida unidade auditada, a partir da promoção do aperfeiçoamento dos processos de gestão, baseado na melhoria de três pilares: de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, estando elencados dos itens 70 até 82 (MTFCGU, 2017a).

Por fim, além das características já citadas, a funcionalidade das unidades de AIS apresenta as seguintes particularidades (Brasil, 2000; Brasil, 2001; MTFCGU, 2017a):

- A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular da unidade de AIS, após validação interna, deverá ser aprovada pelo MTFCGU;
- O auditor responsável pela unidade poderá ficar como titular por um período de três anos, podendo ser prorrogado somente uma única vez e por igual período (MTFCGU, 2017b)
- Examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da unidade em que estiver vinculada e de tomadas de contas especiais;

- Encaminhar o plano de Auditoria interna para às Ciset ou MTFCGU (para racionalização das ações);
- Encaminhar a execução do Plano de Auditoria interna para às Ciset ou MTFCGU (para realização da supervisão técnica da AUDIN); e
- Publicar na *internet* a comunicação final dos resultados dos trabalhos.

2.3.3 A Função AIS no Ambiente das IFES e Estudos Anteriores

As IFES fazem parte da APFI, portanto, cabendo-lhes a obrigatoriedade de organizar as respectivas unidades de AIS (Brasil, 2000; Brasil, 2017a), porém não há legislação específica ou diferenciada para estas unidades, valendo-se do uso da legislação geral no contexto da APFI como um todo.

O cargo de auditor no âmbito das IFES foi tratado dentro do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE), o qual define como requisito para ingresso ao cargo, curso superior em Economia, Direito ou Ciências Contábeis (Brasil, 2005). Ainda no ano de 2005, o MEC emitiu ofício detalhando os requisitos para os cargos definidos no PCCTAE, trazendo como detalhamento específico para o cargo de auditor, “realizar auditoria; acompanhar as execuções orçamentárias, financeiras, patrimoniais e de pessoal; emitir pareceres e elaborar relatórios. Assessorar nas atividades de ensino, pesquisa e extensão (MEC, 2005), porém em 2017, o documento foi tornado sem efeito com a emissão de novo ofício, sendo indicado o uso do Plano Único de Classificação e Retribuição de Cargos e Empregos (PUCREC), estabelecido anteriormente, conforme Decreto nº. 94.664/1987, o qual regulamentou a Lei nº. 7.596/1987 (Ministério da Educação [MEC], 2017).

No ano de 2012, a partir da promulgação da Lei nº. 12.677 foram criados 564 novos cargos de auditor no âmbito do MEC para serem redistribuídos para as IFES (Brasil, 2012).

Das 103 IFES existentes em Dez/17, 101 unidades possuíam a respectiva unidade de AIS, representando 98,1% da população das IFES, e 2 unidades não possuíam a respectiva unidade de AIS, conforme apresentado na Tabela 5. Estas duas IFES foram instituídas no mês de junho do ano de 2013, e representam 1,9% do total das IFES, e podem ser consideradas em “desacordo” com a norma que estabelece a obrigatoriedade da função AIS no âmbito da APFI.

Tabela 5 - IFES que possuem/não possuem a função AIS – Base Dez/17
Em unidades e Em bilhões de R\$

IFES	Unidade de AIS		
	Possui	Não Possui	Total
Institutos e CEFETs	40	-	40
Universidades	61	2	63
TOTAL em quantidades	101	2	103
% de representação	98,1%	1,9%	100,0%
Institutos e CEFETs	13.880	-	13.880
Universidades	44.678	161	44.839
LIQUIDADO em bilhões de R\$	58.558	161	58.719
% de representação	99,7%	0,3%	100,0%

Fonte: O autor (2018) – dados obtidos a partir do Portal da Transparência do Governo Federal.

Já a distribuição da força de trabalho da função AIS, contou com um corpo funcional de 618 servidores em Dez/17, distribuídos em diversos cargos, sendo o cargo de Auditor “de carreira” totalizando 375 servidores, representando 60,7% do total dos cargos, seguido de 70 Assistentes em Administração, 57 Contadores, 44 Administradores, 15 Economistas, 13 Técnicos em Contabilidade, 7 Auxiliares em Administração, 5 Professores do Magistério Superior, 5 Técnicos em Assuntos Educacionais, 5 Secretários Executivos, 3 AFFC e 19 servidores classificados em outros cargos, por apresentarem totais abaixo ou igual a dois por cargo, conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 - Distribuição dos Cargos na função AIS das IFES – Base Dez/17
Em unidades e Em milhares de R\$

Cargos	Quantidade de Servidores			Total de Remuneração		
	Universidades	Institutos	Total	Universidades	Institutos	Total
Auditor	160	215	375	18.107	21.933	40.039
Assistente em Administração	53	17	70	3.996	1.320	5.317
Contador	46	11	57	6.048	1.534	7.582
Administrador	38	6	44	5.221	795	6.017
Economista	10	5	15	1.365	665	2.030
Técnico em Contabilidade	11	2	13	1.087	285	1.373
Aux. em Administração	5	2	7	264	98	362
Professor do Magisterio Superior	5	0	5	884	0	884
Téc. em Assuntos Educacionais	1	4	5	146	579	726
Secretário Executivo	5	0	5	477	0	477
Auditor Federal de Fin e Controle	3	0	3	801	0	801
Outros Cargos ≤ 2 por cargo	12	7	19	1.613	730	2.343
TOTAL	349	269	618	40.010	27.940	67.950
Auditor	160	215	375	18.107	21.933	40.039
Apoio	189	54	243	21.903	6.007	27.911
% de representação Auditor	45,8%	79,9%	60,7%	45,3%	78,5%	58,9%
% de representação Apoio	54,2%	20,1%	39,3%	54,7%	21,5%	41,1%

Fonte: O autor (2018) – dados obtidos a partir do Portal da Transparência do Governo Federal.

Em relação aos estudos que analisaram a função AI no âmbito das IFES, tem-se:

A pesquisa de Araújo (2007), ao obter respostas de 105 questionários respondidos por servidores de unidades de AI de IFES - participantes de um curso específico para auditores do MEC -, a fim de avaliar a percepção destes servidores em relação a colaboração da CGU quanto ao desenvolvimento do SCI, apresentou, dentre outros: o perfil característico do grupo; a contribuição para a função Controle Interno a partir da institucionalização da CGU em 2003; os níveis de comunicação, sentimento, cooperação, contribuição, fortalecimento, motivação e relação entre a CGU e as unidades de AI; apresentando como resultado que a CGU tem colaborado para o desenvolvimento do SCI, porém, indicando imperfeições de cooperação e integração entre a CGU e as respectivas unidades de AI.

O estudo de Neto, da Cruz, e Vieira (2008) trouxe os elementos normativos a respeito da elaboração e acompanhamento do Relatório PAINT das unidades de AI e aplicáveis as universidades federais, com destaque para a realização de um adequado planejamento das ações seguido de um efetivo controle, contribuindo assim para uma efetividade da função AI.

Farias, Schulz, Bellato e Alberton (2012), a partir de pesquisa com uma amostra de 9 IFES da região sul, para dados de auditoria de 2010, apresentaram como resultado, dentre outros, o uso de seleção por método não estatístico para a escolha de amostras de auditoria, sugerindo haver desconhecimento das técnicas de estatística, sugerindo uma potencial necessidade de treinamento. Neste mesmo ano, o trabalho de Batista (2012), consistiu em propor indicadores de desempenho para a unidade de AI de uma universidade federal, apresentando como resultado a necessidade de aprimoramento no processo de planejamento das atividades da unidade, principalmente no quesito das horas planejadas por ação.

O estudo de Linczuk (2012), trouxe as características organizacionais das unidades de AI de 39 universidades, como a existência da respectiva unidade de AI, os tipos de nomeações das chefias, a idade das unidades, atribuições, dentre outros, apresentando como resultado que a unidade de AI contribui na fixação da governança pública, porém havendo indicação de necessidade de uma melhor estruturação das unidades de AI no âmbito das universidades brasileiras.

Outro estudo, realizado por Queiroz et al. (2012), trouxe respostas de 21 universidades federais, demonstrando o perfil destas unidades de AI e as atividades desempenhadas, e como resultado, além dos dados característicos dos servidores, que são unidades pouco atuantes, indicando o desenvolvimento de uma política de esclarecimento a respeito do real sentido da função AI.

O estudo de Souza (2013), a partir do estudo de caso de uma IFES, apresentou como resultados que parte das atividades realizadas pela unidade de AI foram classificadas como de fiscalização, indicando insuficiente efetividade e auxílio no processo de gestão da respectiva IFES, propondo uma reorientação das atividades a fim de tornar efetiva a sua atuação. Neste mesmo ano, o estudo de Santana (2013) também com base no estudo de uma IFES, apresentou como resultado que a unidade de AI é recebida como importante, mas que necessita de uma melhor estruturação interna, incluindo uma mudança de ordem técnica.

Um ano depois, Campagnin Luiz, Alberton, Rosa, e Pfitscher (2014), ao realizar um estudo caso em uma IFES, analisaram os relatórios de planejamento das ações de auditoria interna e relatórios de execução das ações de auditoria interna dos anos de 2011, 2012, e 2013, buscando identificar o planejamento e execução de ação de auditoria com enfoque ambiental, apresentando como resultado não ter ocorrido execução de ação com este enfoque. O estudo de Schulz (2014), elaborado a partir de um estudo de caso, com delimitação temporal para coleta de dados do período de 1988 até 2013, e uso de questionário e entrevista, apresentou que a percepção é que a unidade de AI contribui para a gestão, porém havendo necessidade de uma melhor estruturação e reorganização a fim de atender efetivamente para o processo de gestão. Neste mesmo ano, o estudo de Silva Neto (2014), também realizado a partir de um estudo de caso, analisou questionários de 74 gestores da instituição, trazendo como resultado uma relação ineficaz entre gestores e a unidade de auditoria interna.

Gonçalves e Mendes (2015), a partir de um estudo de caso em uma IFES de MG, analisaram 67 questionários respondidos por servidores técnico-administrativos da instituição a respeito da percepção da atuação da unidade de AIS, apontando que em linhas gerais uma avaliação satisfatória da unidade e que esta agrega valor para a IFES, porém, sendo também registrado alguns pontos para aprimoramento, como a estrutura organização da unidade de AI, disseminação das ações executadas, ampliação de consultoria interna e monitoramento da regularização de impropriedades.

Ainda outro estudo, realizado por Bordin (2015), apresentou a existência de divergências normativas para as unidades de AI, problemas no processo de capacitação dos auditores internos das IFES e baixa utilização da função AI no âmbito da gestão das IFES.

O estudo de Schmitz (2017), ao analisar o resultado de uma pesquisa com 84 IFES, apresentou que as unidades de AI possuem desigualdades de estrutura e resultados, trazendo ainda dificuldades e desafios no âmbito destas unidades, como a estruturação de uma carreira específica para os auditores internos, informatizar os processos de auditoria, a educação continuada dos auditores internos, dentre outros. Neste mesmo período, o estudo de Santos et

al. (2017), trouxe como resultado da análise de 94 IFES, que o número de auditores empregados na função AIS destas unidades é insuficiente, que há desigualdade nas taxas de auditoria entre as instituições e que o poder coercitivo do Estado apresentou influência na implantação das unidades de AI nestas IFES.

A partir deste contexto, é possível verificar, a partir de diversos estudos a respeito da unidade de AIS no âmbito das IFES, a importância da função AIS no processo de gestão destas instituições e também, da necessidade de melhorias em suas estruturas e objetivos, a fim de suprir a gestão destas IFES com um serviço efetivo.

Assim, este estudo além de mapear as configurações do processo de institucionalização da função AIS no âmbito das IFES, buscou também apresentar a contextualização histórica ocorrida a partir da implantação da primeira unidade de AIS até as últimas implementações, demais ações e normatizações ocorridas durante o período e até o término do ano de 2017, incluindo a construção de um diálogo entre as diversas pesquisas sobre tema.

2.3.4 Os papéis do Tribunal de Contas da União e da Controladoria-Geral da União no desenvolvimento das AIS no âmbito das IFES

As funções do TCU – reconhecido como órgão de Controle Externo -, e da CGU – reconhecida como órgão central do SFC do Governo Federal -, ultrapassam os limites da simples conformidade, contribuindo de forma ativa tanto no desenvolvimento do SFC quanto nos processos de gestão dos órgãos auditados (Araújo, 2007; Graciliano, Moreira Filho, Nunes, Pontes, & Zampa, 2010; Linczuk, 2012; Santana, Oliveira, & Peixoto, 2014).

Assim, inicia-se a análise do esforço do TCU no contexto de consolidação da unidade de AI no âmbito das IFES, apresentando-se um rol exemplificativo de acórdãos publicados:

- Acórdão nº. 1.398/2004 – Segunda Câmara– item 1.3, para implementar a respectiva unidade de AI (TCU, 2004);
- Acórdão nº. 1.151/2005 – Segunda Câmara – item hh, subitem 2, realizar estudo para avaliar a estrutura e a autonomia da unidade de AI (TCU, 2005);
- Acórdão nº. 2.731/2008 – Plenário – item 9.2.21, promover estudo para estruturação da unidade de AI (TCU, 2008);
- Acórdão nº. 3.382/2013 – Plenário, item 9, promover independência da unidade de AI no âmbito da estrutura interna, definir objetivos e regulamento específicos para a unidade de AI, dentre outros (TCU, 2013);

- Acórdão nº. 3.457/2014 – Plenário, item 9, conciliar a independência da unidade de AI no âmbito da estrutura interna, realizar estudo a respeito da dimensão da unidade de AI em relação a demanda da IFES, dentre outros (TCU, 2014).

Nos anos de 2013 e 2014, o TCU e a CGU realizaram procedimento de fiscalização em conjunto, do qual resultou o Acórdão nº. 528/2015 – Plenário, abrangendo 45 IFES, apresentando as características de estrutura e normas internas das respectivas unidades de AI, tais como, independência, responsabilidade, autoridade, política de funcionamento, recursos humanos, atividades de assessoramento, segregação de função, dentre outros, indicando haver divergências na consolidação da função AI, refletindo no nível de independência, na execução de tarefas próprias de gestão (TCU, 2015).

Ainda em 2014 o TCU publicou um roteiro simplificado sob o título de “Dez Passos para a Boa Governança”, trazendo como passo de número nove, o estabelecimento de uma função de auditoria interna independente, a qual possa agregar valor às instituições públicas (TCU, 2014b). Embora não seja um documento com teor obrigatório, indica um caminho para a melhoria da governança pública no país. Ainda em relação ao passo número nove, há a indicação de três itens para o seu estabelecimento: [1] estabelecer a função de auditoria interna; [2] buscar mecanismos para tornar a função AI independente e proficiente; e [3] certificar-se que a função AI está agregando valor à instituição (TCU, 2014b). A partir do documento elaborado pelo TCU, em 2017, foi aprovado o Decreto nº. 9.203 que trata da política de governança pública no âmbito da APF, trazendo junto ao artigo nº. 18 elementos a respeito da função AIG, devendo adicionar valor e melhorar as operações dos auditados (Brasil, 2017b).

Por fim, no ano de 2017, o Acórdão nº. 1.171/2017 – Plenário, trouxe recomendações a SFC do MTFCGU, no sentido de adequação das práticas atuais para atender, como um indicativo, ao processo de convergência às normas internacionais de auditoria interna, inclusive recomendando adicionalmente, efetuar planejamento para processo semelhante junto aos órgãos de auditoria interna da APFI, como segue:

[...]

9.1.1. discipline e sistematize seus processos de trabalho, para que, na medida do possível, passem a convergir com as normas internacionais de Auditoria Interna, especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria, identificadas no relatório que fundamenta este Acórdão, em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas

ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança;
[...]

9.2.4. inclua em seu planejamento a realização de levantamento semelhante ao ora analisado nos órgãos de auditoria interna da administração indireta e nos poderes Judiciário e Legislativo (TCU, 2017).

De forma semelhante, a CGU também tem demonstrado uma importante participação no processo de desenvolvimento das unidades de AIS no âmbito das IFES, sendo apresentados a seguir um rol exemplificativo de relatórios publicados no portal da CGU:

- Relatório nº. 208463, item 5.9, recomendação 001:

Envidar esforços no sentido de alocar a força de trabalho na execução dos trabalhos de auditoria planejados no PAINT, bem como no acompanhamento das recomendações efetuadas pela própria Auditoria Interna e pelos Controles Interno e Externo, de modo a melhorar a eficiência de suas ações de controle (Controladoria-Geral da União [CGU], 2007);

- Relatório nº. 224776, item 3, Parecer do Dirigente de Controle Interno: “...recomenda-se estruturar e fortalecer a área de Auditoria Interna da unidade, congregando-a em uma Auditoria Interna vinculada à nova estrutura relativa ao ..., bem como viabilizando e organizando treinamentos na área de Auditoria Interna” (CGU, 2009, p.8);

- Relatório nº. 201305679, item 2.6:

A estrutura de pessoal disponível na Unidade de Auditoria Interna no exercício sob análise é de 06 (seis) servidores, dentre os quais se inclui o chefe da auditoria e 01 (um) estagiário de graduação (Biblioteconomia), aliada à adoção da redução da jornada de trabalho para 06 horas diárias e 30 semanais, é insuficiente e inadequada às suas necessidades, não permitindo uma atuação mais efetiva no assessoramento à alta administração, de forma a contribuir para o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, com destaque para a pertinência e tempestividade das ações corretivas propostas para os desvios gerenciais identificados (CGU, 2013, p.13);

- Relatório nº. 201407316, item 2,9: “Diante do exposto, entende-se necessária realização de estudo sobre a utilização da força de trabalho, com prioridade para ações de avaliação de gestão e de verificação de conformidade de controles internos da Unidade para cumprir sua missão” (CGU, 2014, p.10); e
- Relatório nº. 201503662, item 2.4: efetuar estudo a respeito do dimensionamento da estrutura da unidade e também de suas atividades, realizar treinamentos específicos, revisar posicionamento da unidade para garantir sua independência (CGU, 2015).

Por fim, cabe destacar que as IFES ao adotarem as recomendações do TCU e da CGU, estarão automaticamente auxiliando no fortalecimento da função AIS, que por sua vez, a partir da consolidação destas atividades, contribuirá positivamente no desempenho do processo de gestão das IFES.

2.3.5 Os papéis dos demais atores – FONAI-MEC e UNAMEC

Outras duas instituições possuem relacionamento direto com as unidades de AIS do MEC, são a Associação Nacional dos Servidores das Auditorias Internas do MEC – FONAI-MEC, e a União Nacional dos Auditores do MEC – UNAMEC.

2.3.5.1 FONAI-MEC

O FONAI-MEC – Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais vinculadas ao MEC, é um fórum nacional realizado duas vezes ao ano, tendo ocorrido o primeiro fórum no ano de 1994 e tendo sido realizados 47 fóruns até o ano de 2017, estando presente no processo de desenvolvimento das unidades de AIS das IFES há aproximadamente 23 anos. É mantido pela Associação Nacional dos Servidores das Auditorias Internas do MEC (FONAI-MEC, 2017).

De acordo com dados obtidos a partir do portal do FONAI-MEC, atualmente existem (em 29/11/2017) 445 associados ativos - já excluídos os indicados como desfiliaados e ex-associados (FONAI-MEC, 2017).

2.3.5.2 UNAMEC

O estabelecimento da UNAMEC é recente. Em 20 de junho de 2017 foi fundada a União Nacional dos Auditores do MEC, uma entidade de direito privado sem fins lucrativos, que representa os auditores de carreira das entidades vinculadas ao MEC e possui atuação em todo o território nacional, com a finalidade, dentre outras, de fortalecer e aprimorar as unidades de AIS, de buscar a capacitação dos auditores e incentivar a realização de trabalhos em rede para todas as IFES (UNAMEC, 2017).

De acordo com informações obtidas a partir da UNAMEC, em 01 de dezembro de 2017 havia 121 associados, representando 55 IFES. A Tabela 7 apresenta os dados.

Tabela 7 - Relação dos Associados da UNAMEC

	Universidades	Institutos	Total
Total de IPFES	63	40	103
IPFES com Associados	30	25	55
Representatividade pelo Total	47,6%	62,5%	53,4%
Quantidade de Associados	55	66	121
Representatividade pelas IPFES	45,5%	54,5%	100,0%

Fonte: O autor (2017) – dados da UNAMEC, base 01/12/2017

Assim, é possível destacar que as duas associações (FONAI-MEC e UNAMEC), embora com objetivos distintos, representam de uma forma geral o interesse dos servidores atuantes nas unidades de AIS das IFES.

2.4 DESEMPENHO DA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA

Nesta seção são apresentados os principais aspectos conceituais a respeito do tema Desempenho, com abertura da Eficiência, Eficácia e Efetividade, para o contexto da Administração Pública, e por fim apresentando-se em seguida os principais estudos sobre o Desempenho da Função AI.

2.4.1 Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública

A eficiência é um princípio estabelecido constitucionalmente, que deverá ser seguido pela Administração Pública na execução da atividade estatal, e a própria Constituição Federal diferencia eficiência e eficácia, ao ensejar ao SCI como uma de suas finalidades “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (Brasil, 1988).

Todavia, além da eficiência e da eficácia, outra medida de avaliação de desempenho de organizações utilizada é a efetividade, que a exemplo da gestão do Plano Plurianual da União

para o período de 2016-2019, observará a efetividade como um princípio de gestão (Brasil, 2016).

A eficiência revela uma habilidade para gerar resultados a partir de menos gastos e energia (Marinho & Façanha, 2001). Neste mesmo sentido, Cohen e Franco (2008) afirmam:

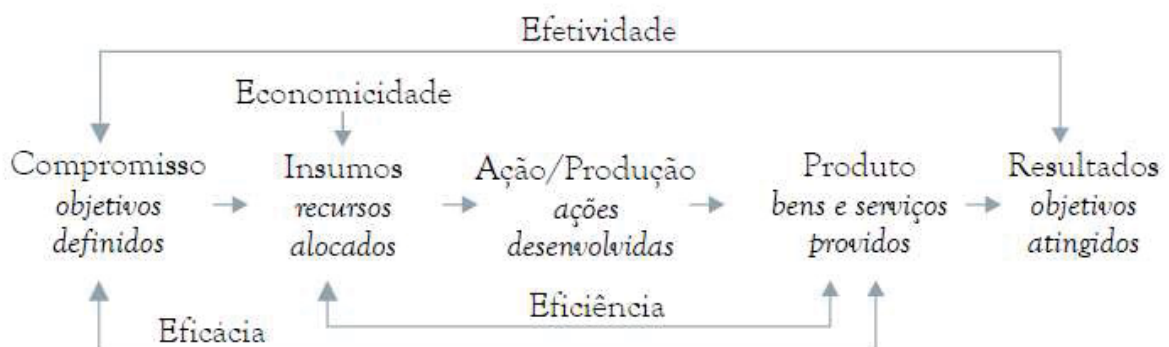
O conceito de eficiência pode ser considerado a partir de duas perspectivas complementares: se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total ou o meio que se requer para sua geração; se o gasto total está previamente fixado, se procura otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto (Cohen & Franco, 2008, p. 103).

Já a eficácia, refere-se a circunstâncias monitoradas e a efeitos pretendidos de experimentações (Marinho & Façanha, 2001). Para Cohen e Franco (2008), a eficácia pode ser apresentada da seguinte forma:

A razão essencial do projeto é produzir mudanças em alguma parcela da realidade, solucionar um problema social, ou prestar um serviço a um determinado subconjunto populacional. Operacionalmente, a eficácia é o grau em que se alcançam os objetivos e metas do projeto na população beneficiária, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (Cohen & Franco, 2008, p. 102).

Por sua vez, a efetividade faz referência a habilidade de se proporcionar o atingimento de resultado planejado (Marinho & Façanha, 2001). Também neste mesmo sentido, para Cohen e Franco (2008, p. 107) a efetividade “constitui a relação entre os resultados e o objetivo”.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU apresenta o diagrama de insumo-produto, que demonstra as dimensões eficiência, eficácia e efetividade e suas inter-relações, conforme apresentado na Figura 6.



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

Figura 6 - Diagrama de insumo-produto – TCU
Fonte: (TCU, 2010, p.11)

Assim, a partir da figura 6, é possível destacar que a efetividade é mais abrangente, englobando a eficácia, que por sua vez engloba a eficiência.

2.4.2 Fatores de Efetividade da Função Auditoria Interna

A AI tem se desenvolvido como um componente considerável de gestão tanto no setor privado quanto no setor público (Dittenhofer, 2001). Para que esta contribuição seja efetiva, a própria unidade de AI precisa apresentar aspectos de qualidade que garantam a execução de uma atividade efetivamente capaz de produzir benefícios para a gestão (Dittenhofer, 2001). Assim, o estabelecimento de dimensões que caracterizem e reflitam uma função de AI efetiva se faz necessário.

Estudos relacionados à efetividade da função AI foram realizados em vários países, a exemplo de Etiópia (Mihret & Yismaw, 2007), Itália (Arena & Azzone, 2009), Israel (Cohen & Sayag, 2010), Arábia-Saudita (Alzeban & Gwilliam, 2014), Malásia (Baharud-din et al., 2014), Gana (Tackie et al., 2016), e Irã (Salehi, 2016).

A partir da revisão da literatura foi possível elencar quatro fatores principais relacionados a efetividade da AI: [1] Tamanho da unidade, que refere-se a quantidade de pessoal que atua na unidade de AI; [2] Competência da equipe, que refere-se aos conhecimentos, habilidades e experiência do pessoal que atua na unidade de AI; [3] Independência da unidade, que refere-se a liberdade para planejar e desempenhar as atividades específicas de auditoria e [4] Suporte da Gestão, que refere-se ao apoio na destinação de recursos para a manutenção da unidade e apoio no fortalecimento institucional da função AI no ambiente da organização (Mihret & Yismaw, 2007; Arena & Azzone, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Alzeban & Gwilliam, 2014; Baharud-din et al., 2014; Salehi, 2016; Tackie et al., 2016).

O estudo de Mihret e Yismaw (2007), realizado a partir de um estudo de caso em uma instituição de ensino superior pública na Etiópia, encontrou que a efetividade da AI é vigorosamente motivada pelos fatores [1] qualidade da AI e pelo [2] apoio da gestão, enquanto os fatores [3] configuração organizacional da AI e [4] atributos do auditado não representaram forte influência na efetividade da AI.

O trabalho de Arena e Azzone (2009), utilizando-se de 153 empresas italianas, apresentou que a efetividade da AI foi influenciada pelas dimensões [1] características da equipe de auditoria, [2] processos e atividades da AI, e [3] ligações organizacionais, havendo aumento na efetividade da AI quando aumenta a relação entre o número de auditores internos

e os funcionários aumenta, a organização segue procedimentos de auto-avaliação de risco de controle, dentre outros.

O estudo de Cohen e Sayag (2010), a partir de 108 organizações israelenses, entre públicas e privadas, indicou que o [1] apoio da alta gerência foi o principal determinante da efetividade da AI, e também com alguma influência da [2] dimensão independência da AI.

Já o estudo de Alzeban e Gwilliam (2014), realizado com 79 organizações públicas da Arábia Saudita, a partir de cinco fatores principais, trouxe como resultados, que o [1] apoio da gestão incentiva a compreensão da efetividade da função AI, estando o apoio da gestão ligado as questões de contratação de pessoal treinado e experiente, com fornecimento de recursos adequados, melhorando a relação entre a AI e os avaliadores externos e havendo uma AI independente. Neste mesmo ano, o estudo de Baharud-din, Shokiyah e Ibrahim (2014), ao avaliarem as respostas de 330 auditores internos do Departamento Nacional da Malásia (representando 51,56% da população) obtiverem como resultado que houve associação positiva considerável entre os fatores [1] competência do auditor, [2] independência dos auditores e [3] apoio da gestão e a efetividade da função AI.

O trabalho de Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016), avaliou a função AI descentralizada em Gana, apontando que a [1] proficiência profissional, a [2] independência organizacional e o [3] avanço na carreira apresentaram associação positiva estatisticamente considerável com a efetividade da função AI, enquanto o [4] apoio da gestão não apresentou associação na efetividade da função AI. E por fim, o estudo de Salehi (2016), realizado no Irã, com 355 gestores de auditoria interna e 272 outros auditores internos, apresentando que a efetividade da função AI possui uma associação maior com o [1] apoio da gestão, e também havendo evidência de relação entre a [2] competência da equipe da AI, o [3] tamanho da unidade de AI e [3] independência e a efetividade da função AI.

A Figura 7 apresenta o modelo de relação entre os quatro fatores que contribuem para a efetividade da função AI, elaborado a partir da revisão da literatura.

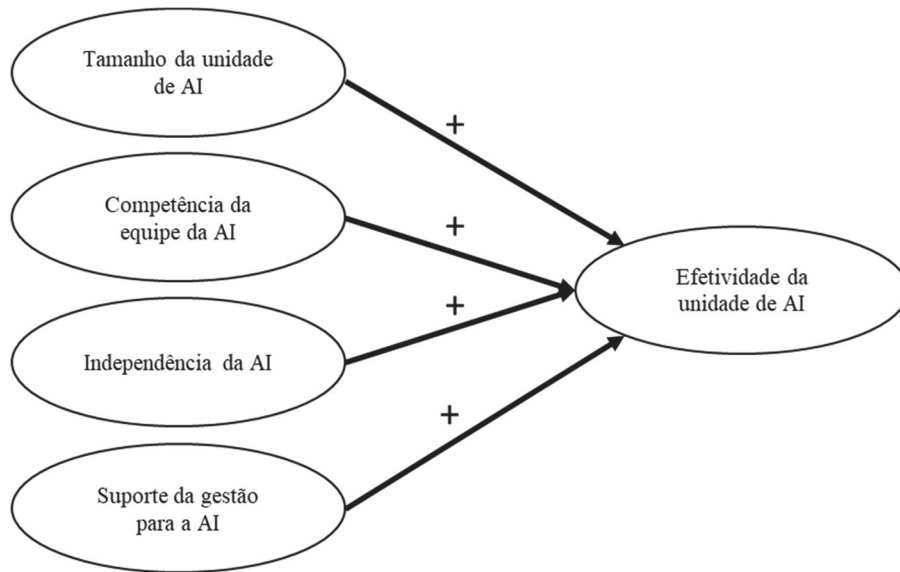


Figura 7 - Fatores que contribuem para a efetividade da função AI
 Fonte: elaborado pelo autor, a partir da revisão da literatura (2017).

2.4.3 Desempenho da Auditoria Interna Singular

Para Mihret e Yismaw (2007), a efetividade é uma construção dinâmica a partir da interação contínua entre a qualidade da função AI, o suporte da gestão, as características da unidade de AI, e a os atributos dos auditados. Já para Arena e Azzone (2009), não há uma medida de avaliação acolhida ou operacionalizada especificamente para este fim. No seu estudo, a variável efetividade foi operacionalizada por meio do percentual de recomendações sugeridas pela unidade de AI e que foram efetivamente implementadas pelos auditados. A efetividade é um elemento fundamental para o entendimento dos vetores da qualidade e efetividade da AI (Alzeban & Gwilliam, 2014).

O estudo de Bota-Avram e Palfi (2009), apresenta duas perspectivas para avaliar a efetividade: quantitativa e qualitativa. Para a perspectiva quantitativa podem ser utilizados o grau de execução do planejamento de auditoria, o tempo despendido para a elaboração do relatório final de auditoria, a proporção de auditores internos certificados na unidade de AI ou experiência, e a relação entre as atividades de auditoria e as atividades administrativas. Já para a perspectiva qualitativa podem ser utilizadas entrevistas ou questionários de avaliação a respeito da função AI, abrangendo tanto gestores quanto auditados, e também a partir da visão dos próprios auditores a respeito da função AI. E, ainda podendo ser utilizada a combinação de ambos, a partir do uso da ferramenta *Balanced Score Card – BSC*.

O estudo de Cohen e Sayag (2010), apresentou três variáveis dependentes, apuradas a partir de uma escala contendo 37 itens, que pelo uso de análise fatorial, foram reduzidos para 22 itens e agrupados em três dimensões, que explicaram 50% da efetividade da AI, sendo operacionalizadas por: [1] qualidade da auditoria, [2] avaliação dos auditados, e [3] contribuição adicional da AI.

O trabalho realizado por Batista (2012) em uma IFES brasileira, apresentou dois indicadores para medir o desempenho da função AIS: [1] indicador de Eficácia, obtido a partir da divisão do total de ações programadas e realizadas mais as ações não programadas e realizadas, pelo total de ações previstas, $E = (+APR + ANPR) \div AP$; e [2] indicador de Eficiência, obtido a partir da divisão da quantidade de horas programadas pelo total de horas efetivamente utilizadas, $E = QHP \div QHR$.

No estudo de Alzeban e Gwilliam (2014) a variável dependente efetividade da AI foi operacionalizada a partir de questionário contendo quinze questões, respondidas por 223 gestores de unidades auditadas.

O trabalho de Salehi (2016) também apresentou como medida de efetividade da função AI um questionário contendo quinze questões (que traduzidas são similares as do estudo de Alzeban e Gwilliam (2014), que foram respondidas por 380 membros de conselhos de administração de empresas listadas na bolsa de Teerã.

Por fim, o estudo de Rodrigues (2017) trouxe o uso do Índice de Realização do Planejamento das Atividades, obtido a partir da divisão do total de ações planejadas e realizadas pelo total de ações planejadas, $IRPA = APR \div AP$.

No do quadro Processos Componentes de Institucionalização, um dos fatores de propagação e manutenção de atividades e estruturas consiste no fator denominado Resultados Positivos, que em sua relação positiva fraca em função do resultado previsto pode ocasionar prejuízos a função.

Desta forma, é possível verificar que a medida de avaliação de desempenho pode ser operacionalizada, a partir, de um parâmetro tanto quantitativo como qualitativo ou incluindo a combinação de ambos.

Assim, a partir da apresentação do referencial teórico que fundamenta a pesquisa, a próxima seção trata dos procedimentos metodológicos para o entendimento do fenômeno de institucionalização das unidades de AIS no âmbito das IFES.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentados os principais procedimentos metodológicos utilizados na realização da pesquisa, iniciando-se pela caracterização da pesquisa, seguido pela definição da população e da amostra, na terceira subseção são apresentadas as técnicas de coleta de dados, seguida pelo detalhamento dos tratamentos dos dados e finalizando-se com o desenho da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Para Martins e Theóphilo (2007, p. 37) método “é caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Seguindo o referencial para classificação metodológica elaborado pelos autores, esta pesquisa pode ser enquadrada nas tipologias conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 - Caracterização da Pesquisa

TIPOLOGIA	ENQUADRAMENTO	JUSTIFICATIVA
Quanto ao polo metodológico	Abordagem positivista	"Busca da explicação dos fenômenos a partir da identificação de suas relações" e "Considera-se imprescindível a existência de uma teoria para nortear as observações" (p.41).
Quanto à estratégia	Pesquisa bibliográfica	"Necessária para a condução de qualquer pesquisa científica" (p. 54).
	Pesquisa documental	"Característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados" (p. 55).
Quanto à técnica de coleta de dados	Análise documental	"Busca material que não foi editado, como... relatórios" (p.86).
	Análise de conteúdo	"Estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática" (p. 95).
Quanto ao polo de avaliação	Qualitativa e Quantitativa	"Preocupado em entender, compreender e descrever os comportamentos humanos através de um quadro de referência" (p.137)

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de Martins e Theóphilo (2007).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Martins e Theóphilo (2007) definem população como um grupo de elementos (pessoas ou coisas) que apresentam peculiaridades em comum estabelecidas para o estudo em questão e a amostra como um subgrupo desta população. A partir do Portal do Orçamento do Senado

Federal foi possível realizar *download* da base de dados contendo a execução orçamentária referente ao ano de 2016 do MEC. Assim, foram apuradas 148 unidades orçamentárias, das quais foram desconsiderados 36 complexos hospitalares e outras 9 unidades do MEC (exemplo: Colégio Pedro II), por não apresentarem características semelhantes no conjunto das variáveis a serem estudadas, assim restando 103 IFES, consideradas a população do estudo. A Tabela 8 apresenta a composição da população, detalhando os ajustes realizados. A população representa aproximadamente 70% da base de unidades orçamentária do MEC.

Tabela 8 - População do Estudo – Base 2016
Em unidades e Em milhares de R\$ (Liquidação Ajustado)

Tipo	Quantidade de Unidades	% de Representação	Liquidação 2016 Ajustado	% de Representação
Total Base MEC	148		77.633	
(-) Complexos Hospitalares	-36		-4.883	
(-) Outras Unidades	-9		-31.704	
População IPFES	103	69,59%	41.046	52,87%
Universidades	63	61,17%	30.170	73,50%
Institutos/Cefets	40	38,83%	10.876	26,50%

Fonte: O autor (2017) – dados obtidos a partir do Portal do Orçamento do Senado Federal.

3.2.1 Amostra

Inicialmente a pesquisa objetivou avaliar 100% da população das 103 IFES, tendo sido possível tabular a maioria dos dados das variáveis da população para os anos de 2015-2016. Porém para a variável Percentual de Realização das Ações Previstas (PRAP) foi possível tabular os dados das variáveis de 80 IFES, indicando a necessidade de realização de cálculo adicional para apurar a quantidade mínima de itens para garantir a validade do resultado das análises.

Esta quantidade mínima representa a amostra, sendo definida como “um subconjunto relativamente pequeno da população” (Hair, Babin, Money, & Samouel, 2005). Assim, para calcular o tamanho necessário da amostra foi utilizado o modelo estatístico apresentado por Barbetta (2004), o qual foi utilizado no estudo de Linczuk (2012).

O modelo é realizado em duas etapas:

$$n = \frac{N \times n_o}{N + n_o}$$

$$n_o = \frac{1}{(E_o)^2}$$

Sendo:

- N = tamanho da população;
- E_o = erro amostral tolerável;
- n_o = primeira aproximação do tamanho da amostra; e
- n = tamanho da amostra

A definição dos dados ficou:

- $N = 103$
- E_o estabelecido em 10%, o mesmo percentual utilizado por Linczuk (2012).

Primeiro → cálculo da primeira aproximação da amostra (Barbetta, 2004), conforme equação (1):

$$\frac{1}{(0,10)^2} = 100 \quad (1)$$

Segundo → aplicação integral do modelo (Barbetta, 2004), conforme equação (2):

$$\frac{103 \times 100}{103 + 100} = 50,7389 \quad (2)$$

Desta forma, a partir do uso do modelo estatístico, uma amostra de 51 IFES garante a validade dos resultados, porém foram utilizadas 80 IFES, número superior ao da amostra, com uma representatividade de 77,67% da população, e ainda, também superior a amostra de 76 unidades calculada para a mesma população, conforme demonstrado no trabalho de Schmitz, em 2017. Os dados estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 - Amostra Utilizada

	Amostra			
	Mínima obtida do modelo	Utilizada		
		Universidades	Institutos	Total
População	103	63	40	103
Amostra	51	57	23	80
Representatividade	49,51%	90,48%	57,50%	77,67%

Fonte: dados da pesquisa e Barbetta (2004).

3.3 COLETA DE DADOS

A técnica inicial de coleta de dados se resumiu em:

- pesquisa e *download* de fontes (relatórios, dissertações, artigos, legislação, informações de sítios eletrônicos, bases de dados - a partir do livre acesso aos portais);
- análise prévia do conteúdo das fontes obtidas; e
- definição e agrupamento das fontes por unidades e categorias.

Os procedimentos para coleta de dados estão divididos em dois grupos:

- coleta de dados para análise auxiliar - quantitativa; e
- coleta de dados para análise qualitativa.

Os dados auxiliares dividiram-se em quatro subgrupos:

1. Dados relativos à execução orçamentária das IFES dos anos de 2014, 2015 2016, e 2017, obtidos a partir do Portal do Orçamento do Senado Federal, com filtro para o MEC;
2. Dados relativos aos ativos totais, número de alunos totais matriculados, número total de servidores (funcionários) e número total de *campus*, todos para cada IFES dos anos de 2015 e 2016, obtidos a partir do portal do TCU, aba Contas e Relatórios de Gestão, com filtro para o MEC;
3. Dados relativos às remunerações, quantidade de auditores (auditor de carreira e servidor de apoio), tempo de exercício no cargo e na função de chefia, nível de comissionamento do auditor chefe, todos mensais dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, obtidos a partir do Portal da Transparência do Governo Federal, aba Download de Dados; e

4. Dados relativos às ações previstas e realizadas (anos 2015 e 2016), quantidade de auditores (auditor de carreira e servidor de apoio) de cada IFES dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 e tempo de existência das unidades de AIS obtidos a partir dos relatórios de auditoria (Relatórios da unidade de AIS: PAINT, RAINTE e Regimento Interno da unidade de AIS) disponíveis junto aos portais de cada unidade de AIS, ou quando não disponíveis, solicitados, a partir do portal do E-SIC – Sistema de Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, de forma individualizada.

Os dados qualitativos dividem-se em oito subgrupos:

1. Dados relativos às normas e legislações, obtidos a partir do portal Planalto Presidência da República, aba Acervo – Legislação;
2. Dados relativos aos acórdãos do TCU, obtidos a partir do portal do TCU, aba Sessões e Jurisprudência, Pesquisa Acórdãos, anos 2006 até 2017;
3. Dados relativos aos relatórios da CGU, obtidos a partir do portal do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, aba Auditoria e Fiscalização – Pesquisa de Relatórios, anos 2006 até 2017;
4. Dados relativos ao tempo de existência das unidades de AIS, obtidos a partir dos relatórios de auditoria, sítios eletrônicos das respectivas Audins e regimento interno, obtidos a partir do portal de cada unidade de AIS, ou quando não disponíveis, solicitados, a partir do portal do E-SIC – Sistema de Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, de forma individualizada;
5. Tempo de atividade dos auditores (de carreira e de apoio) nas IFES e nas unidades de AIS, tempo de atividade dos auditores chefes, obtidos a partir do Portal da Transparência do Governo Federal, aba *Download* de Dados, base ano de 2017;
6. Os resultados das pesquisas relacionadas as unidades de AI, contemplando os fatores positivos e negativos, obtidos a partir de pesquisa;
7. Dados do número de auditores de carreira e servidores de apoio associados junto ao FONAI-MEC e respectivas IFES, e objetivos da associação, obtidos a partir do portal da própria entidade, base ano de 2017; e
8. Dados do número de auditores de carreira associados junto à UNAMEC e respectivas IFES, e objetivos da associação, obtidos a partir do portal da própria entidade, base ano de 2017.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

O tratamento dos dados consistiu de três etapas:

- análise do fator de Desempenho das unidades de AIS;
- listagem dos cálculos auxiliares da função AIS; e
- análise de conteúdo.

3.4.1 Análise do fator Desempenho das unidades de AIS

A medida de avaliação do fator Desempenho da função AIS no contexto das IFES foi composta por duas variáveis:

- taxa de transparência da AIS; e
- percentual de realização das ações previstas.

Taxa de Transparência da AIS - TTAIS

A taxa de transparência da AIS foi calculada com base na pontuação obtida a partir da análise de disponibilidade dos relatórios necessários para avaliação da unidade de AIS de cada IFES, constante em portal específico da unidade de AIS. A TTAIS representa o nível de transparência de cada unidade.

Foram consultados os relatórios:

- Existência de Portal de Acesso próprio da unidade de AIS;
- Regimento Interno da unidade de AIS;
- Manual de Auditoria;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna para o ano de 2014;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna para o ano de 2015;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna para o ano de 2016;
- Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna para o ano de 2017;
- Plano Anual de Auditoria Interna para o ano de 2014;
- Plano Anual de Auditoria Interna para o ano de 2015;
- Plano Anual de Auditoria Interna para o ano de 2016;
- Plano Anual de Auditoria Interna para o ano de 2017; e
- Composição da Equipe.

Assim, cada item que estava disponibilizado no sítio eletrônico, somou um ponto, podendo totalizar doze pontos, indicando haver plena transparência ativa. E ainda a existência física de sete deles (PAINT 2015, 2016 e 2017; RAIN 2015, 2016; Regimento Interno e Manual de Auditoria), somando um ponto cada totalizando sete pontos, demonstrando a disponibilidade do mesmo. A soma total de ambos totalizou dezoito pontos, representando a taxa de transparência TTAIS.

A transparência pública está disciplinada no artigo nº. 37 da CRFB/88, e está regulamentada na Lei da Transparência, LC nº. 131/09. Já o acesso a informação é regulamentado pela Lei nº. 12.527/11, que determina a transparência ativa no âmbito da Administração Pública.

Percentual de realização das ações previstas - PRAP

O percentual de realização das ações previstas foi medido a partir de uma escala de cem pontos, com pontuação de 0 até 100, onde 0 indicou não haver execução de ações, e 100 indicou a execução de 100% das ações. O cálculo tomou por base o número total de ações realizadas nos anos de 2015 e 2016, dividido pelo número total de ações previstas nestes respectivos anos, incluídas no cálculo as ações não previstas e realizadas, tanto no numerador quanto no denominar, sendo elaborada a equação (2). O PRAP representa o grau de realização das ações planejadas.

$$PRAP = \frac{Ações Realizadas (2015 + 2016)}{Ações Previstas (2015 + 2016)} \times 100 \quad (2)$$

A medida de desempenho de percentual de realização de ações previstas já foi apresentada nos estudos de Batista (2012) e Rodrigues (2017).

Para todas as variáveis foram calculadas estatísticas descritivas, que representam a organização e descrição de um conjunto de dados, auxiliando no entendimento do comportamento de uma variável sob análise (Martins & Theóphilo, 2007).

3.4.2 Listagem dos cálculos auxiliares da função AIS

No ano de 2017 foram realizadas duas pesquisas utilizando-se de taxas da função AIS como uma forma auxiliar para análise da distribuição dos recursos por profissional lotados nas

unidades de AIS, proporcionando uma avaliação global (Santos et al., 2017; Schmitz, 2017). Este estudo ampliou a avaliação contemplando o período de 2014 até 2017.

Os cálculos auxiliares da função AIS foram apurados para os anos de 2014 até 2017 e divididos em dois grupos:

- Taxa de Tamanho da Função AIS, que determina a relação entre os recursos auditados e possíveis de serem auditados e o número total da equipe da unidade de AIS por IFES; e
- Características da Equipe, que apresentam o perfil da equipe da unidade de AIS por IFES.

O grupo **Taxa de Tamanho da Função AIS (TTFAIS)** é composto de uma variável, representando a taxa de valor liquidado ajustado *per capita* dividido pela quantidade total de auditores de cada IFES, denominada **VLEAIS**, sendo elaborada a equação (3).

$$TTFAIS = VLEAIS = \frac{\text{Valor Liquidado Ajustado (VL)}}{\text{Equipe AIS (E AIS)}} \times 100 \quad (3)$$

O grupo **Características da Equipe** é composto de duas variáveis:

1. Auditor de carreira dividido pela Equipe AIS → representando a relação entre a quantidade de auditores de carreira e a equipe total (a equipe total pode ser composta de auditores de carreira e de servidores de apoio), denominada **ACEAIS**, sendo elaborada a equação (4);

$$ACEAIS = \frac{\text{Auditor de carreira (AC)}}{\text{Equipe AIS (E AIS)}} \times 100 \quad (4)$$

2. Composição de Cargo da Equipe AIS → representando a composição entre auditores com cargos de nível superior e a equipe total, denominada **CCEAIS**, sendo elaborada a equação (5).

$$CCEAIS = \frac{\text{Cargo de Nível Superior (NS)}}{\text{Equipe AIS (E AIS)}} \times 100 \quad (5)$$

No Quadro 5 é apresentado o resumo das variáveis e suas respectivas fontes.

Quadro 5 - Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa

Sigla	Descrição	Fonte
EAIS	Equipe da unidade de AIS	Relatório de Gestão/PAINT/RAINT
VL	Valor liquidado ajustado	Portal do Orçamento do Senado Federal
AC	Total de auditores de carreira de cada IFES	Portal da Transparência do Gov. Federal
NS	Servidores com cargo de nível superior	Relatório de Gestão/PAINT/RAINT
CCEAIS	Composição do cargo da equipe de AIS	Relatório de Gestão/PAINT/RAINT

Fonte: (Santos et al., 2017)

O valor liquidado ajustado consistiu no ajuste, exclusão, do valor total liquidado de cada IFES, dos programas: 0089 – Previdência de Inativos e Pensionistas da União e 0901 – Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais. Desta forma o valor liquidado ajustado se apresentou mais próximo ao tutelado pela AIS.

Já no Quadro 6, é apresentado o resumo das referências das variáveis para realização dos cálculos auxiliares.

Quadro 6 - Referências para levantamento dos cálculos auxiliares

Fator	Variável	Associação	Referências
Taxa de tamanho da função AIS	Valor Liquidado pela Equipe AIS	Configuração organizacional, Tamanho da função, Recursos, Apoio da gestão, Dimensão	Mihret & Yismaw, 2007; Arena & Azzone, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Alzeban & Gwilliam, 2014; Salehi, 2016
Características da equipe	Auditor de carreira pela Equipe AIS	Qualidade da auditoria interna, Experiência do pessoal, Competências	Mihret & Yismaw, 2007; Arena & Azzone, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Alzeban & Gwilliam, 2014; Baharud-din, Shokiyah, & Ibrahim, 2014; Tackie, Marfo-Yiadom, & Achina, 2016; Salehi, 2016
	Servidores com cargo de nível superior pela Equipe AIS		

Fonte: elaborado pelo autor, a partir da revisão da literatura (2017).

3.4.3 Análise de Conteúdo

A análise de conteúdo é um conjunto de métodos e procedimentos utilizados para analisar os diversos tipos de documentos e textos, permitindo interpretar o conteúdo exteriorizado pelos atores responsáveis pela emissão destes documentos, garantindo assim uma melhor compreensão da comunicação apresentada (Bardin, 1977; Moraes, 1999).

Moraes (1999) apresenta um modelo para avaliação de análise de conteúdo composto por cinco etapas:

1. preparação das informações;
2. unitarização;
3. categorização;
4. descrição; e
5. interpretação.

Para a etapa de preparação das informações, a partir de leitura prévia, os materiais foram separados de modo a atender ao atingimento dos objetivos da pesquisa, sendo agrupados conforme a fonte de origem, e com atribuição de um código específico para cada um destes elementos. Os documentos foram classificados em onze tipos de documentos e dez tipos de atores. A tabulação dos documentos permitiu calcular a representatividade de cada ator, sendo possível definir o mais representativo. O Quadro 7 apresenta os tipos de documentos tabulados, já o Quadro 8 apresenta o resumo dos tipos de atores que possuem relação com a função AIS.

Quadro 7 - Tipos de Documentos

Tipos de Documentos		
Código	Descrição	Fonte
D01	Acórdão/Decisão	TCU
D02	Legislação/Normatização	Portal Planalto, Presidência da República
D03	Pesquisa	Anais de Congressos, Periódicos, Revistas.
D04	Plano Anual de AI	AIS (Relatórios PAINT)
D05	Regimento Interno da Unidade de AI	IPFES
D06	Relatório Anual de Atividades de AI	AIS (Relatórios RAIN)
D07	Relatório de Auditoria e Fiscalização	CGU
D08	Relatório de Gestão	IPFES
D09	Legislação/Normatização	CGU
D10	Outros	Outros

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de análise prévia de documentos, informações e revisão da literatura (2017).

Quadro 8 - Tipos de Atores

Tipos de Atores	
Código	Descrição
A01	Congresso Nacional, Presidência da República
A02	Unidades de AIS
A03	Pesquisadores
A04	Secretaria de Controle Interno, CGU
A05	TCU
A06	FONAI-MEC
A07	UNAMEC
A08	IFES
A09	MEC
A10	CISSET MEC

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de análise prévia de documentos, informações e revisão da literatura (2017).

Para a etapa de unitarização, os documentos foram classificados e agrupados de acordo com os três tipos de isomorfismo desenvolvidos por DiMaggio e Powell (1983), sendo definido um código específico para cada um destes elementos. Os documentos foram classificados em três tipos de unidades de análise. A tabulação dos documentos permitiu calcular a representatividade dos três tipos de isomorfismo, sendo possível definir o mais representativo. O Quadro 9 apresenta os códigos, descrição e fonte dos três tipos de isomorfismo, os quais influenciam no processo de institucionalização da função AIS.

Quadro 9 - Tipos de Isomorfismo

Tipos de Isomorfismo		
Código	Descrição	Fonte
I01	Coercitivo	Leis
I02	Mimético	Imitação
I03	Normativo	Associações

Fonte: elaborado pelo autor, a partir de Dimmaggio e Powell (1983).

Para a fase de categorização os documentos foram classificados e agrupados de acordo com os fatores de mudança institucional, a partir do modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1996). Os documentos foram classificados em seis tipos de fatores de mudança institucional. A tabulação dos documentos permitiu calcular a representatividade de cada fator, sendo possível definir o mais representativo. O Quadro 10 apresenta os códigos, descrição e fonte dos seis fatores de mudança institucional que influenciam no processo de institucionalização da função AIS.

Quadro 10 - Fatores de mudança institucional

Fatores de Mudança Institucional		
Código	Descrição	Fonte
FI01	Inovação	Legislação e Normas
FI02	Monitoramento	Relação Custo x Benefício, Melhores Práticas
FI03	Teorização	Champions, Consultores
FI04	Resultados Positivos	Ganhos da Estrutura, Pesquisas, Atores
FI05	Resistência	Pesquisas, Atores
FI06	Advocacia	Pesquisas, Atores

Fonte:

As etapas descrição e interpretação foram realizadas em conjunto, sendo apresentados os principais atores, as unidades de análise, as categorias, o cruzamento das classificações, as frequências e percentuais. Por fim, para cada documento foi adicionado o ano de emissão, possibilitando realizar uma análise contextual-histórica.

E para o fechamento do objetivo geral e resposta à questão de pesquisa, o fechamento consistiu na análise dos principais fatores que influenciaram ou influenciam no processo de institucionalização da função AIS, sendo considerados os principais atores, os tipos de isomorfismos que mais influenciam no processo, o cruzamento destas informações com as etapas de institucionalização, e finalizando com os fatores (unidades de análise) que influenciam e contribuem para desenvolvimento da função AIS no âmbito das IFES.

3.5 DESENHO DA PESQUISA

A partir da análise de conteúdo dos documentos obtidos dos principais atores envolvidos no desenvolvimento e execução das atividades da função de AIS, e em conjunto com as análises auxiliares das capacidades de execução das atividades de auditoria das equipes e dos fatores de desempenho da função AIS, foi possível avaliar o processo de institucionalização no âmbito das IFES. Na Figura 8 é demonstrado o desenho da estrutura dos procedimentos metodológicos utilizados na coleta e triangulação dos dados.

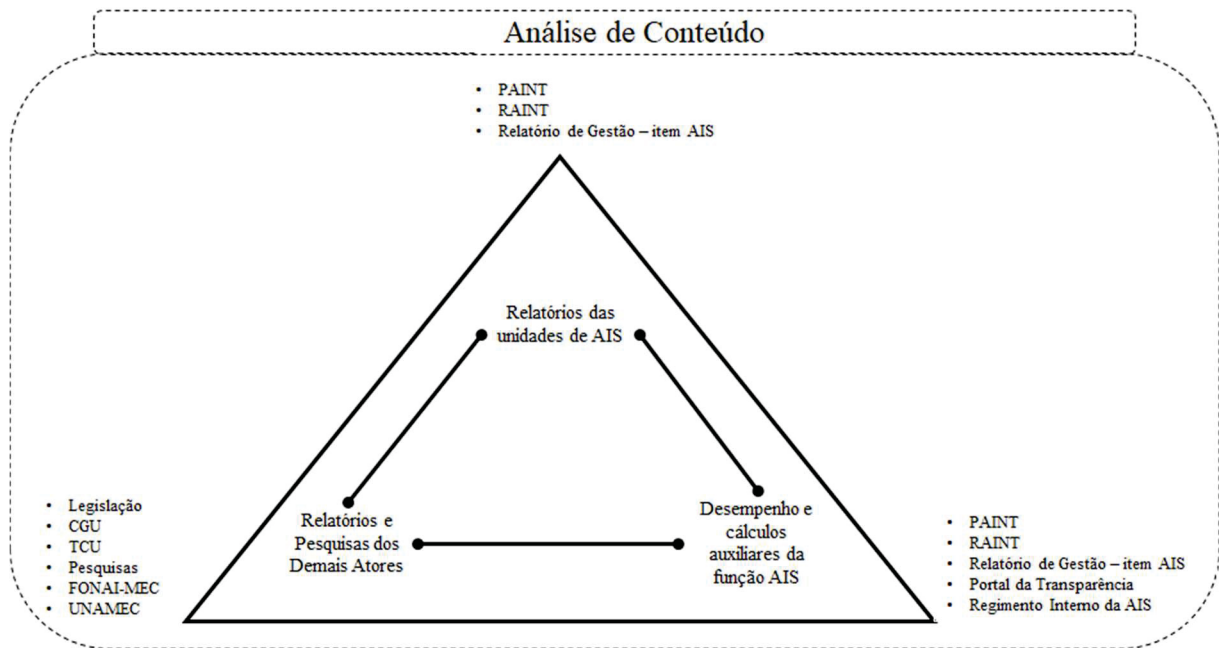


Figura 8 - Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa

Fonte: elaborado pelo autor, a partir do modelo de Santana e Colauto (2012, p. 31).

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa apresentou algumas limitações que precisam ser elencadas a fim de auxiliar em sua melhor compreensão, quais sejam:

1. O custo da função auditoria interna compreendeu apenas o valor das remunerações dos servidores, em função de não haver informações a respeito dos demais valores de gastos com estrutura, consumos e viagens;
2. Não foram considerados os efeitos das greves ocorridas nos anos de 2015 e 2016 no âmbito das IFES, que conforme apontado por diversas unidades de AIS, acabou prejudicando na execução dos planos anuais de auditoria, embora algumas unidades tenham conseguido realizar 100% o plano;
3. Nas unidades de AIS foram empregados diversos tipos de cargos no desempenho de suas atividades (Auditor de carreira, Assistente em Administração, Contador, Administrador, Economista, etc.) não sendo possível diferenciar as funções individuais, inclusive havendo unidades sem a presença do auditor de carreira;
4. Não foram considerados os níveis de desenvolvimento gerencial das diversas unidades, como o nível de maturidade da governança, o nível de informatização, etc.;

5. Não foram consideradas as unidades de AIS que existiam implantadas junto aos antigos CEFETs (exceto os dois atuais de MG e do RJ) e das Escolas Técnicas Federais, uma vez que não havia relatórios disponíveis nos portais da transparência retratando o período analisado;
6. Não foi possível realizar análise da evolução dos demais cargos, distintos de auditor, em função de serem cargos não específicos das unidades de AIS, podendo ter ocorrido transferências entre as diversas áreas das IFES; e
7. A evolução do aumento do número de cargos de auditores de carreira foi considerada integralmente como da função AIS.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos a partir da aplicação dos exames descritos no capítulo anterior, iniciando com o detalhamento das tabelas utilizadas para auxiliar na análise de conteúdo, seguido pela análise contextual histórica da institucionalização da função AIS.

4.1 TABELAS PARA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Foram tabulados 214 documentos, entre Acórdãos, Relatórios de Gestão, Planos de Auditoria, Relatórios de Auditoria, Leis, Pesquisas, Regimento Interno, abrangendo o período de 1986 até 2017.

Seguindo o padrão de análise de Moraes (1999), os dados foram tabulados e classificados em três dimensões, a primeira indicando o tipo de ator, a segunda indicando os tipos de isomorfismo, e a última indicando os fatores de mudança institucional. E ainda, segundo o padrão de análise, o controle dos documentos foi realizado de duas maneiras, a primeira para demonstrar o uso do documento único, indicando o número real de documentos utilizados, e a segunda para demonstrar as citações de contexto acima de uma vez por documento.

De acordo com a Tabela 10, foi possível verificar que dentre os atores:

- O TCU foi o principal ator tabulado, externo a AIS, com 56 documentos e 127 citações de contextos diferentes;
- O ator denominado pesquisadores foi o segundo principal, externo a AIS, tendo apresentado 28 documentos e representando 61 citações de contextos diferentes; e
- O ator mais citado nos documentos elaborados pelos diversos atores foi o ator denominado IFES, que representa a gestão, em 287 contextos. Isto demonstra que a demanda de trabalho para atender as exigências dos demais atores coube às IFES, sendo verdade, uma vez que as AIS estão estruturadas junto as IFES, sob responsabilidade dos gestores.

Tabela 10 - Tipos de Atores – Análise

Tipos de Atores		Documento Único				Dupla Citação por Documento			
		Gerador		Afetado		Gerador		Afetado	
Código	Descrição	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
A01	Congresso Nacional, Presidência da República	7	3,27%	2	0,93%	7	1,78%	3	0,76%
A02	Unidades de AIS	94	43,93%	37	17,29%	136	34,61%	85	21,63%
A03	Pesquisadores	28	13,08%	0	0,00%	61	15,52%	0	0,00%
A04	Secretaria de Controle Interno, CGU	24	11,21%	5	2,34%	57	14,50%	11	2,80%
A05	TCU	56	26,17%	0	0,00%	127	32,32%	0	0,00%
A06	FONAI-MEC	3	1,40%	1	0,47%	3	0,76%	2	0,51%
A07	UNAMEC	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	0,25%
A08	IFES	2	0,93%	167	78,04%	2	0,51%	287	73,03%
A09	MEC	0	0,00%	2	0,93%	0	0,00%	4	1,02%
A10	CISSET MEC	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Total		214	100,00%	214	100,00%	393	100,00%	393	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

De acordo com a Tabela 11, foi possível verificar que dentre os tipos de isomorfismo classificados na pesquisa e conforme os documentos:

- O Isomorfismo Coercitivo foi o principal, tendo sido representado em 89 documentos e em 195 diferentes contextos; e

Os documentos emitidos pelos atores AIS, na qualidade de principal gerador dos documentos, foram classificados como N/A.

Tabela 11 - Tipos de Isomorfismo - Análise

Tipos de Isomorfismo			Uma Vez		Mais de Uma Vez	
Código	Descrição	Fonte	Qtde	%	Qtde	%
I01	Coercitivo	Leis	89	41,59%	195	49,62%
I02	Mimético	Imitação	2	0,93%	3	0,76%
I03	Normativo	Associações	5	2,34%	8	2,04%
I04	N/A	-	118	55,14%	187	47,58%
Total			214	100,00%	393	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

De acordo com a Tabela 12, foi possível verificar que dentre os tipos de fatores de mudança institucional:

- O fator Monitoramento foi o principal, tendo sido considerado em 147 documentos e em 275 diferentes contextos. Os documentos emitidos pelo TCU e CGU estão classificados neste fator; e
- O fator Teorização foi o segundo, tendo sido considerado em 35 documentos e em 70 diferentes contextos. Os documentos dos pesquisadores estão classificados neste fator.

Tabela 12 - Fatores de Mudança Institucional - Análise

Fatores de Mudança Institucional			Uma Vez		Mais de Uma Vez	
Código	Descrição	Fonte	Qtde	%	Qtde	%
FI01	Inovação	Legislação e Normas	10	4,67%	14	3,56%
FI02	Monitoramento	Relação Custo x Benefício, Melhores Práticas	147	68,69%	275	69,97%
FI03	Teorização	Champions, Consultores	35	16,36%	70	17,81%
FI04	Resultados Positivos	Ganhos da Estrutura, Pesquisas, Atores	14	6,54%	23	5,85%
FI05	Resistência	Pesquisas, Atores	1	0,47%	1	0,25%
FI06	Advocacia	Pesquisas, Atores	7	3,27%	10	2,54%
Total			214	100,00%	393	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

4.2 TABELAS DE CÁLCULOS AUXILIARES

Foram desenvolvidas três tabelas para cálculos auxiliares, divididas em dois grupos, sendo primeiro para avaliar a taxa de tamanho da função AIS e o segundo para apresentar duas características das equipes de AIS, sendo ambos os grupos avaliados dentro do período de 2014 até 2017.

4.2.1 Taxa de Tamanho da Função AIS

A taxa de valor liquidado por auditor foi dividida em 7 classes, iniciando-se com a de até R\$ 50 milhões *per capta* e a última classe acima de R\$ 251 milhões *per capta*. A classe AIS Nova indica que nos períodos não havia auditores trabalhando, não sendo possível calcular a taxa. Os dados estão apresentados na Tabela 13 e as principais observações foram:

- a maior classe apresentada foi a entre R\$ 50 e R\$ 100 milhões *per capta*, com 45 IFES em 2017, representando 43,69% do total das unidades de AIS;
- não há uma relação homogênea, pois em 2017, 32 IFES foram classificadas na classe de taxa de até R\$ 50 milhões *per capta*, enquanto em 6 IFES esta taxa foi superior a R\$ 251 milhões, variação também encontrada nos estudos de Santos et al. (2017) e Schmitz (2017); e
- embora não exista uma definição ou norma específica sobre o número ideal de auditores por unidade de AIS, a SFC considerou que para cada R\$ 100 milhões *per capta* deveria haver um auditor (TCU, 2001), em 2017 foram localizadas 25 unidades de AIS com a relação *per capta* acima de R\$100 milhões, podendo ser

um indicativo de que faltam auditores nas IFES, conforme já indicado na pesquisa de Santos et al. (2017).

Em 2017 havia duas IFES sem as respectivas unidades de AIS implantadas, a Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) e a Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB), sendo que ambas as IFES foram instituídas em 2013. A UFSB possuía um profissional registrado na respectiva unidade de AIS no final de 2017, já na UFOB não havia registro de pessoal.

Tabela 13 - Taxa de Valor Liquidado por auditor

Classes em milh R\$	Quantidades de IFES				Análise Horizontal		
	2014	2015	2016	2017	15 x 14	16 x 15	17 x 16
<50	43	48	38	32	11,63%	-20,83%	-15,79%
>50 <100	33	30	39	45	-9,09%	30,00%	15,38%
>100 <150	13	14	13	10	7,69%	-7,14%	-23,08%
>150 <200	7	4	3	6	-42,86%	-25,00%	100,00%
>200 <250	1	4	4	3	300,00%	0,00%	-25,00%
>251	2	0	4	6	-100,00%	-	50,00%
AIS Nova	4	3	2	1	-25,00%	-33,33%	-50,00%
Total	103	103	103	103			
Análise Vertical							
<50	41,75%	46,60%	36,89%	31,07%			
>50 <100	32,04%	29,13%	37,86%	43,69%			
>100 <150	12,62%	13,59%	12,62%	9,71%			
>150 <200	6,80%	3,88%	2,91%	5,83%			
>200 <250	0,97%	3,88%	3,88%	2,91%			
>251	1,94%	0,00%	3,88%	5,83%			
IF Nova	3,88%	2,91%	1,94%	0,97%			
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%			

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018).

4.2.2 Características da Função AIS

A característica Auditor de Carreira x Equipe Total da AIS, representa a taxa de relação entre os auditores de carreira existentes pelo total da Equipe destas unidades. Os dados estão apresentados na Tabela 14 e as principais observações foram:

- a classe 100% auditores, com 22 unidades, indicando uma composição de 100% de profissionais do cargo de Auditor de Carreira, representando 21,36% do total das IFES em 2017;
- por outro lado, a classe 0% auditores, apresentou 12 unidades, representando 11,65% do total das IFES em 2017, indicando uma composição de 100% de profissionais de outros cargos distintos do Auditor de Carreira; e
- é possível destacar que a participação dos Auditores de Carreira vem crescendo nos últimos quatro anos, pois em 2014 a composição acima de 50% era de 43,69%, chegando a 55,34% em 2017, um aumento de aproximadamente 10 pontos percentuais no período.

Tabela 14 - Auditor de Carreira x Equipe Total da AIS

Classes	Quantidades de IFES				Análise Horizontal		
	2014	2015	2016	2017	15 x 14	16 x 15	17 x 16
100% auditores	13	12	18	22	-7,69%	50,00%	22,22%
entre 75% e 100%	10	16	15	17	60,00%	-6,25%	13,33%
entre 50% e 75%	22	18	20	18	-18,18%	11,11%	-10,00%
entre 25% e 50%	29	33	31	27	13,79%	-6,06%	-12,90%
entre 0% e 25%	9	8	5	6	-11,11%	-37,50%	20,00%
0% auditores	16	13	12	12	-18,75%	-7,69%	0,00%
AIS Nova	4	3	2	1	-25,00%	-33,33%	-50,00%
Total	103	103	103	103			
	Análise Vertical						
100% auditores	12,62%	11,65%	17,48%	21,36%			
entre 75% e 100%	9,71%	15,53%	14,56%	16,50%			
entre 50% e 75%	21,36%	17,48%	19,42%	17,48%			
entre 25% e 50%	28,16%	32,04%	30,10%	26,21%			
entre 0% e 25%	8,74%	7,77%	4,85%	5,83%			
0% auditores	15,53%	12,62%	11,65%	11,65%			
AIS Nova	3,88%	2,91%	1,94%	0,97%			
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%			

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Já a característica Composição de Cargo das Equipes das unidades de AIS, representa a taxa de relação entre os profissionais com cargo de nível superior pelo total da Equipe destas unidades. Os dados estão apresentados na Tabela 15 e as principais observações foram:

- a classe 100% NS, com 44 IFES, foi a classe mais representativa, com 42,72% do total das IFES em 2017; e
- a classe 0% NS, com 2 IFES, representou 0,97% do total das IFES em 2017, indicando que há profissionais com cargo distinto de NS assumindo integralmente as responsabilidades das respectivas unidades de AIS.

Tabela 15 - Composição de Cargo da Equipe AIS

Classes	Quantidades de IFES				Análise Horizontal		
	2014	2015	2016	2017	15 x 14	16 x 15	17 x 16
100% NS	34	33	41	44	-2,94%	24,24%	7,32%
entre 75% e 100%	24	27	28	27	12,50%	3,70%	-3,57%
entre 50% e 75%	23	26	20	20	13,04%	-23,08%	0,00%
entre 25% e 50%	14	13	10	9	-7,14%	-23,08%	-10,00%
entre 0% e 25%	1	0	0	0	-100,00%	-	-
0% NS	3	1	2	2	-66,67%	100,00%	0,00%
AIS Nova	4	3	2	1	-25,00%	-33,33%	-50,00%
Total	103	103	103	103			
	Análise Vertical						
100% NS	33,01%	32,04%	39,81%	42,72%			
entre 75% e 100%	23,30%	26,21%	27,18%	26,21%			
entre 50% e 75%	22,33%	25,24%	19,42%	19,42%			
entre 25% e 50%	13,59%	12,62%	9,71%	8,74%			
entre 0% e 25%	0,97%	0,00%	0,00%	0,00%			
0% NS	2,91%	0,97%	1,94%	1,94%			
AIS Nova	3,88%	2,91%	1,94%	0,97%			
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%			

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Como forma adicional de análise buscou-se junto a pesquisas anteriores, a existência da perspectiva do nível de educação formal dos profissionais atuantes nas unidades de AIS. Foram localizados quatro estudos relacionados a esta perspectiva, sendo o de Araújo (2007), o estudo de Queiroz (2011), e os estudos de Rodrigues (2017) e Brito et al. (2017). Os dados estão apresentados na Tabela 16.

A partir da análise foi possível identificar o aumento do nível de escolaridade dos profissionais, uma vez que há profissionais com nível de mestrado e doutorado atuando nestas unidades de AIS, indicando um aumento da capacidade de atuação dentro da função AIS, e também pelo aumento do nível de remuneração destes profissionais, uma vez que no plano de

carreira há o pagamento de percentuais de incentivo pelo nível de escolaridade superior ao exigido pelo cargo.

Tabela 16 - Relação do Nível de Educação Formal

Formação	Araújo (2007)		Queiroz (2011)		Rodrigues (2017)		Brito et al. (2017)	
	Freq. Serv.	%	Freq. Serv.	%	Freq. Serv.	%	Freq. Serv.	%
Médio Completo	7	6,67%	6	5,04%	19	5,67%	-	0,00%
Superior Completo	38	36,19%	53	44,54%	50	14,93%	2	1,57%
Especialização	54	51,43%	55	46,22%	197	58,81%	94	74,02%
Mestrado	6	5,71%	5	4,20%	66	19,70%	28	22,05%
Doutorado	0	0,00%	0	0,00%	3	0,90%	3	2,36%
Total	105	100,00%	119	100,00%	335	100,00%	127	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir de pesquisas anteriores

4.3 INSTITUCIONALIZAÇÃO DA FUNÇÃO AIS

No ano de 1998, a SFC apresentou ao TCU levantamento de 272 unidades gestoras no âmbito da APFI, com destaque especial para dois ministérios, dentre eles o MEC, demonstrando que de 102 autarquias vinculadas a este ministério (não especificando o tipo de instituição), apenas 41 dispunham da respectiva unidade de AI (TCU, 2001), indicando uma baixa aderência quanto ao uso da função AI, representando 40,20% de institucionalização no âmbito das autarquias do MEC.

O levantamento ocorreu ao mesmo tempo em que a Medida Provisória (MP) nº. 1.626-50 de 1998 apresentava a competência do órgão central e demais unidades como responsáveis por avaliar o desempenho e os resultados das unidades de AI da APFI (Brasil, 1998).

Dois anos após, em setembro de 2000, foi publicado o Decreto nº. 3.591/00 trazendo a **obrigatoriedade** de implantação da função AIS no âmbito da APFI, regulamentando a MP. Neste ano, estavam em operação 117 IFES, sendo 41 universidades federais, das quais 21 possuíam a respectiva unidade de AIS, representando 51,22% de institucionalização da função AIS neste tipo de IFES.

No ano de 2008, a maioria das Escolas Técnicas Federais e CEFETs existentes foram transformados ou integrados, originando os chamados Institutos Federais, totalizando neste período 95 IFES, entre Institutos e Universidades. Passados dez anos do levantamento da SFC,

do total de IFES em operação neste ano, 72 apresentavam a respectiva unidade de AIS, demonstrando uma representatividade de 75,8% de aderência à norma editada em 2000.

Já ano de 2012, estavam em operação 99 IFES, sendo possível verificar 100% de institucionalização física da função AIS neste momento. Por fim, no ano de 2013 entraram em operação mais 4 IFES, elevando o número de universidades e institutos para 103 unidades, seguindo com a implantação de outras 2 unidades de AIS entre os anos de 2015 e 2016, finalizando neste último ano 101 unidades de AIS, implicando em uma representatividade da função AIS na ordem de 98% de implantação junto às IFES. Assim, a Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) em conjunto com a Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB), ambas criadas em 2013, são atualmente as duas IFES do grupo sem a implantação da unidade de AIS (com base no último relatório de gestão disponível – Relatório de Gestão de 2016). Os dados estão apresentados na Tabela 17.

Tabela 17 - Evolução implantação das IFES e das unidades de AIS de 2000 - 2017

IFES X AIS	Implantação das IFES										% de Repres.
	2000	2001	2002	2005	2007	2008	2009	2010	2013	Total	
	43	0	4	8	0	40	2	2	4	103	
Implantação das AI	2000	21	0	0	2	0	1	0	0	24	*
	2001	4	0	0	1	0	2	0	0	7	*
	2002	3	0	0	0	0	1	0	0	4	*
	2003	3	0	1	0	0	3	0	0	7	*
	2004	3	0	1	0	0	3	0	0	7	*
	2005	0	0	0	0	0	1	0	0	1	*
	2006	3	0	2	3	0	1	0	0	9	*
	2007	0	0	0	1	0	2	0	0	3	*
	2008	0	0	0	0	0	10	0	0	10	75,8%
	2009	3	0	0	0	0	9	0	0	12	86,6%
	2010	1	0	0	0	0	6	2	1	10	94,9%
	2011	2	0	0	1	0	1	0	0	4	99,0%
	2012	0	0	0	0	0	0	1	0	1	100,0%
	2013	0	0	0	0	0	0	0	0	0	96,1%
	2015	0	0	0	0	0	0	0	1	1	97,1%
	2016	0	0	0	0	0	0	0	1	1	98,1%
	2017	0	0	0	0	0	0	0	0	0	98,1%
	Total	43	0	4	8	0	40	2	2	101	

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

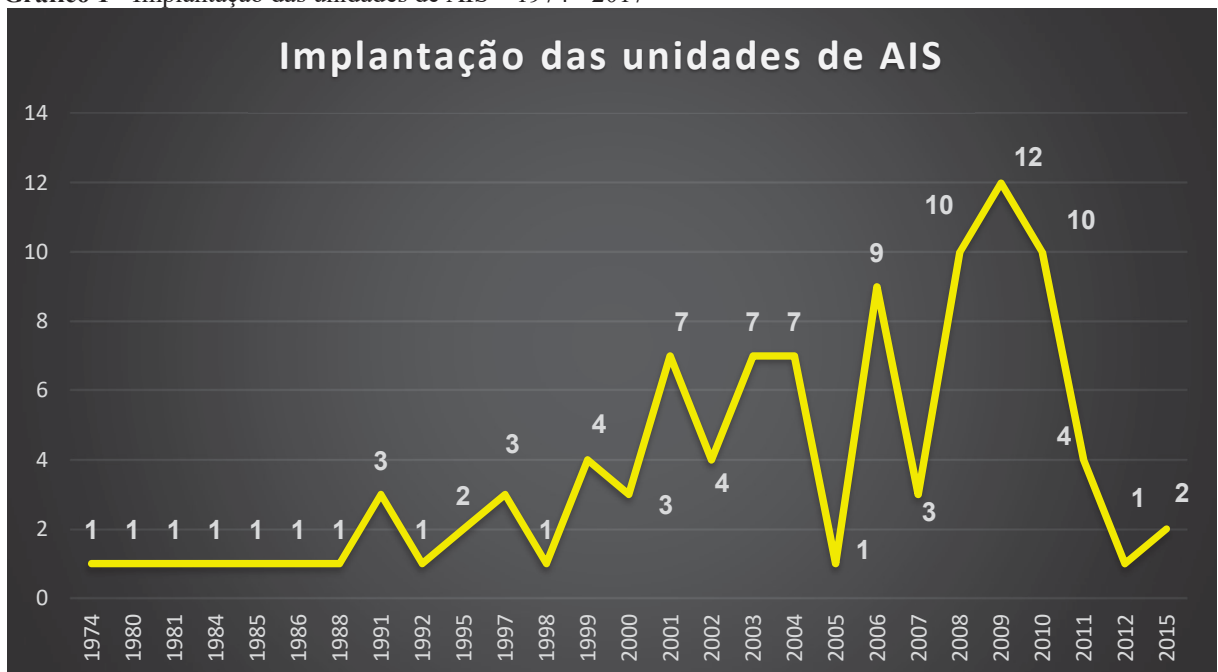
* falta de relatórios para levantamento dos dados das unidades de AIS

Ainda de acordo com a Tabela 17, é possível verificar que a implantação das unidades de AIS não ocorreu de forma imediata à publicação do decreto, pois das 22 IFES que não

possuíam a respectiva unidade de AIS em 2000, estas foram implantadas ao longo de 11 anos, sendo as duas últimas no ano de 2011, representando aproximadamente uma década para a plena institucionalização nestas 43 unidades. A partir deste período há uma redução no prazo de implantação das unidades de cada grupo, porém não havendo uma uniformidade.

O processo de institucionalização da função AIS no âmbito das IFES teve início em 1974, a partir da implantação da unidade na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), sendo implantadas após este período outras 101 unidades, sendo a última a unidade AIS junto à Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA). Os dados da evolução estão apresentados no Gráfico 1.

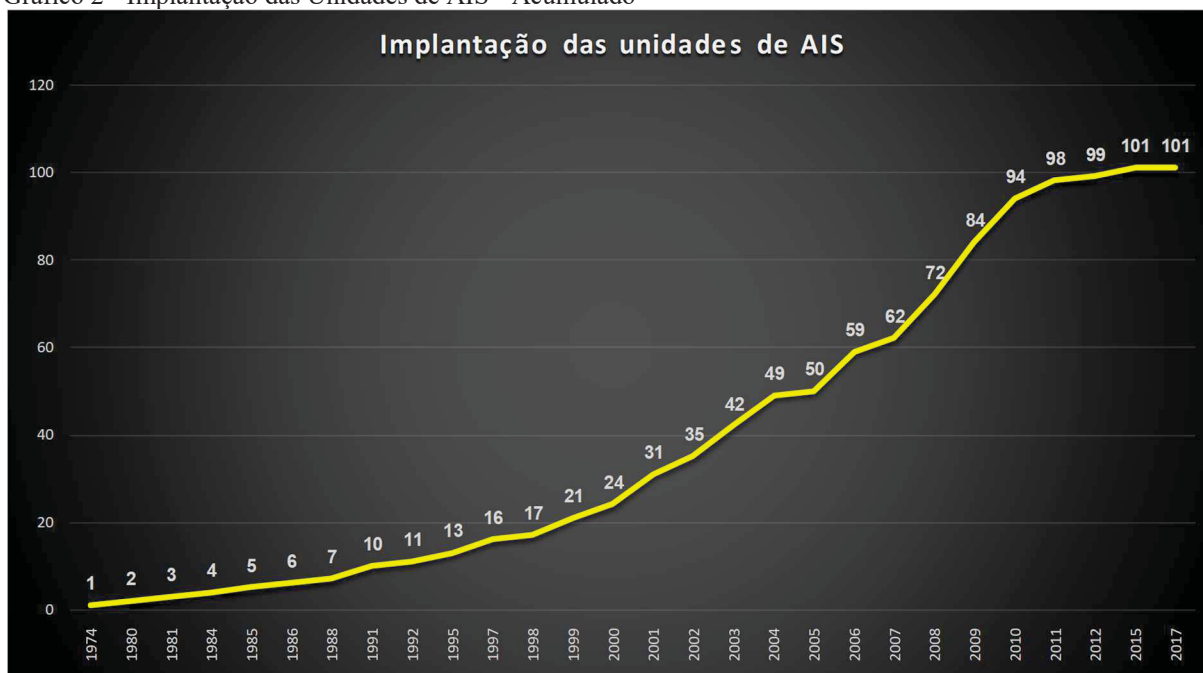
Gráfico 1 - Implantação das unidades de AIS – 1974 - 2017



Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Já o Gráfico 2 apresenta a evolução das implementações das unidades de AIS de forma acumulada, partindo da primeira unidade em 1974 até finalizar com 101 unidades de AIS no ano de 2015 e mantendo-se até 2017.

Gráfico 2 - Implantação das Unidades de AIS - Acumulado



Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

O estudo de Rodrigues (2017) apresentou o detalhamento da implantação das unidades de AIS no contexto das 63 Universidades Federais, demonstrando a instalação de 61 unidades, desconsiderando a implantação das unidades UFSB e UFOB.

A seguir será apresentada a análise dos estágios de institucionalização, que é operacionalizada a partir do uso do quadro conceitual desenvolvido por Tolbert e Zucker (1996), denominado Processos Componentes de Institucionalização.

4.3.1 Estágio Habitualização (Pré-Institucionalização)

Conforme apresentado na Tabela 17, no ano 2000, 21 IFES já apresentavam estruturadas as respectivas unidades de AI. Já conforme o Gráfico 1, é possível verificar que o processo de Pré-Institucionalização ou Habitualização ocorreu ao longo de 27 anos, com as duas décadas iniciais (1974-1994) apresentando 11 unidades de AIS em operação, e as demais unidades implantadas ao longo do período de 1995 até 2000.

Ao analisar os documentos classificados sob as perspectivas apresentadas no quadro conceitual foi possível destacar as principais características deste estágio, que são elencadas na sequência.

Primeiro, que os adotantes faziam parte de um grupo homogêneo – a maioria Universidades, embora algumas Escolas Técnicas Federais e alguns CEFETs já apresentassem

a respectiva unidade de AIS e ainda vinculadas ao mesmo ministério, o MEC, ou ainda, podendo ser percebido pela disseminação no grupo específico de IFES do Estado de Minas Gerais.

Segundo, neste período não havia obrigatoriedade de implantação da unidade, portanto a difusão certamente pode ter ocorrido por “imitação”, a partir do mimetismo existente entre os pioneiros na sua aplicação, ou grupos menores e próximos, como no caso da ação pioneira das cinco IFES do Estado de Minas Gerais (Rodrigues, 2017). Dois pontos merecem destaque nesta característica: De 1994 até 2000, o FONAI-MEC já havia realizado 13 fóruns para as unidades de AIS do MEC, representando um fator inicial na busca de homogeneização da função. E também, que em 1997, o FONAI-MEC encaminhou ofício para dirigentes de 94 IFES, apresentando como contexto principal a necessidade de implantação da respectiva unidade no âmbito das IFES, disposto em: “[...] reiteramos nosso posicionamento quanto a efetiva implantação e/ou aperfeiçoamento de órgãos de controle interno [...]” (UNIRIO - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, 1997, p. 7), aqui valendo-se do uso do mecanismo isomorfismo normativo de DiMaggio e Powell (1983), interpretando o papel do ator FONAI-MEC como uma “pressão”, exercida pelo grupo profissional legitimado, que apresentou suas considerações a respeito dos ganhos com a implantação e regularidade da função AIS no âmbito do MEC.

Até o ano 2000 havia uma baixa atividade de teorização no contexto AIS e IFES para o período, dificultando o entendimento e a ampla divulgação da função. Foram localizados dois trabalhos publicados durante este período. Em 1996 foi publicado trabalho referente proposta para elaboração de regimento interno para as unidades de AI no âmbito de entidades vinculadas ao MEC, trabalho este proposto por auditores vinculados ao FONAI-MEC, indicando a melhoria alcançada pelas unidades que implantaram a função e demonstrado o potencial de melhoria após a implantação (Vieira, 1996). Um ano depois, Nonato e Vieira (1997) publicaram artigo demonstrando de forma resumida as principais atividades realizadas no âmbito das AIS do MEC, também a partir do fórum FONAI-MEC.

Por último, as unidades apresentaram variações e falhas na sua implementação. Conforme levantamento realizado pela SFC, “Dessas, somente [...] e as Universidades Federais do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Alagoas apresentaram o PAAAI. E, com relação ao RAAAI, somente a Universidade Federal Fluminense teve a iniciativa de prepará-lo” (TCU - Tribunal de Contas, 2001, p.32), indicando baixa homogeneização das práticas. O plano anual de auditoria (PAAAI) sempre foi o guia para execução das atividades ao longo de cada exercício, e o relatório de auditoria (RAAAI) sempre foi a materialização das ações realizadas, ambos são

essenciais para a tradução da função AIS junto aos gestores e órgãos de controle e também para a avaliação do desempenho da atividade.

Quanto aos fatores externos ocorridos durante o período de Pré-Institucionalização cabe destacar:

1. Década de 60 → Definição geral das atribuições do Controle Interno (Brasil, 1964; Brasil, 1967c), Sistema de Controle Interno no âmbito da Administração Pública (Brasil, 1967a), e regulamentação das Inspetorias-Gerais de Finanças, como órgãos setoriais no âmbito dos ministérios, responsáveis por superintender, além de outros, a função de auditoria (Brasil, 1969);
2. Década de 80 → Criação da Secretaria do Tesouro Nacional e subsequentemente o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, organizando a administração dos recursos financeiros do Governo Federal (Brasil, 1986b), e manutenção das atribuições do Sistema de Controle Interno (Brasil, 1988);
3. Década de 90 → Regulamentação da Secretaria Federal de Controle – SFC, incluindo a qualidade de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Brasil, 1999); e
4. 2000/2001 → Regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, trazendo a obrigatoriedade de constituição das respectivas unidades de AI no âmbito da APFI e principais atribuições (Brasil, 2000; Ministério da Fazenda [MF], 2001).

Os pesquisadores Tolbert e Zucker (1996) classificam o estágio Habitualização como uma atividade independente, podendo ocorrer por imitação e em um grupo limitado de organizações.

Assim, é possível caracterizar este primeiro período de 1974-2000 como o estágio de Pré-Institucionalização ou Habitualização, no qual as unidades de AI foram implantadas em um contexto ainda em desenvolvimento, inclusive no aspecto normativo, de incipiente pressão externa e de uma baixa teorização específica. Desta forma, também é possível inferir que a habitualização da atividade derivou de pressões miméticas, a partir da imitação dos adotantes iniciais, e do início de pressões normativas, a partir do relacionamento entre os grupos associados. Neste estágio, a pré-institucionalização apresentou variações na implementação e nas atividades desenvolvidas.

Por fim, durante o período de operação do FONAI-MEC (1994-2000), foram implantadas 10 unidades de AIS, mesmo não havendo obrigatoriedade explícita, podendo inferir uma parcela de contribuição da Associação no desenvolvimento e disseminação iniciais do fenômeno função AI no contexto do MEC.

4.3.2 Estágio Objetificação (Semi-Institucionalização)

A partir da edição do Decreto n°. 3.591/00, a implantação da referida unidade de AIS passou a ser compulsória, ensejando inclusive acompanhamento dos demais órgãos de controle do Governo Federal. Conforme o Gráfico 1, é possível verificar que no período 2001-2015 foram implantadas 77 unidades de AIS, representando a maior parcela de institucionalização, atingindo 98% de representatividade, restando duas IFES sem a referida unidade.

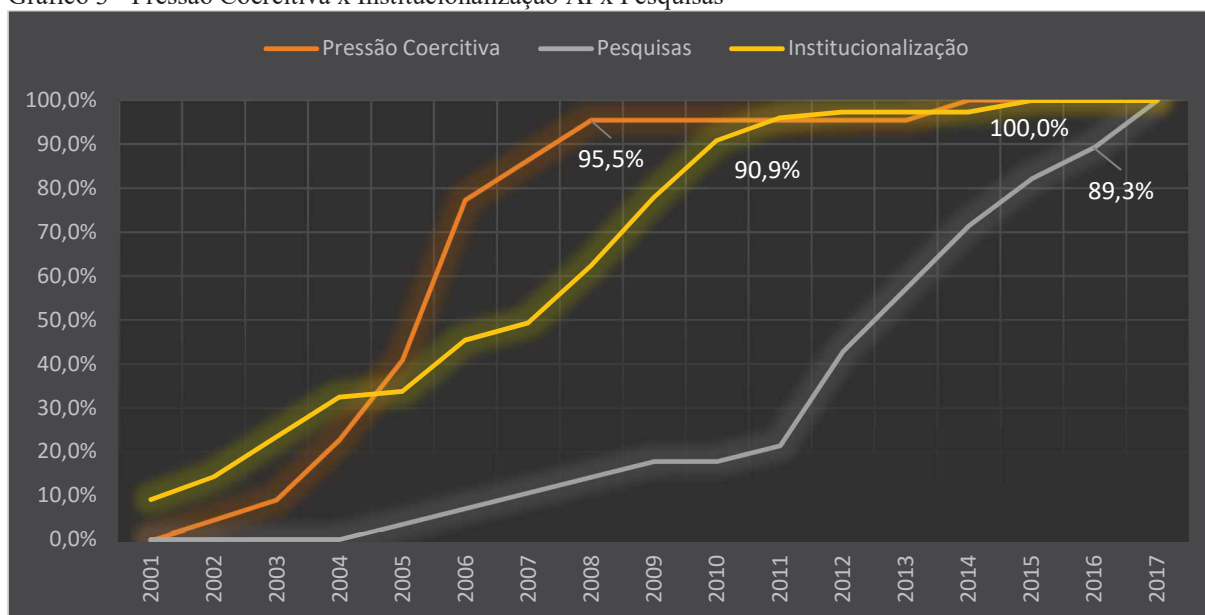
Em 2000 havia 117 unidades orçamentárias de Ensino Superior vinculadas ao MEC (Universidades, CEFETs, Faculdades Federais e Escolas Técnicas Federais), sendo que em 2008, com o novo modelo de centralização e de unidades superiores de ensino, estas unidades passaram para 95 unidades orçamentárias, resultando na manutenção de 2 CEFETs, criação de 38 Institutos Federais (novo formato) e 55 Universidades Federais.

Para Tolbert e Zucker (1996), neste estágio o impulso para a adoção de novas estruturas passa de uma base de “imitação” para uma base de pressões mais normativas/legais, podendo ser classificado dentro do conceito de isomorfismo coercitivo, que se origina na pressão realizada pelo poder legalmente instituído na exigência da implementação da prática ou atividade exigida pela norma (DiMaggio & Powell, 1983). Neste momento há a generalização do significado da função AIS, que ganha legitimidade a partir da disseminação da agregação de valor do uso da atividade, e principalmente, neste caso específico das AIS da APFI, em função do aumento da pressão legal. E ainda, para os autores neste estágio há uma elevada atividade de teorização a respeito do fenômeno.

De 2001 até 2017 foram institucionalizadas 77 unidades de AI, atingindo 100% em 2015 (sem considerar as 24 unidades de AIS do período 1974-2000, já analisadas no estágio Habitualização). Neste período também ocorreram a maioria das pesquisas a respeito da função AIS no âmbito das IFES, com pico uniforme do período de 2010 até 2017, quando atingiu 100% dos 28 trabalhos pesquisados. Já a pressão coercitiva (auditoria do TCU e CGU sobre as unidades de AIS) atingiu o seu pico em 2008, chegando a 95,5% do total dos documentos avaliados neste contexto de implementação.

Desta forma, de acordo com o Gráfico 3, é possível destacar que embora o processo de institucionalização tenha iniciado primeiro em 2001, a pressão coercitiva se desenvolveu, “naturalmente”, de forma antecipada, indicando que embora a norma estivesse vigente, o atendimento só ocorreu após o respectivo acompanhamento dos demais controles existentes (TCU e CGU), indicando o uso de Acórdãos como medida antecipada de “justificativa” e até mesmo “*enforcement*” para implantação das unidades.

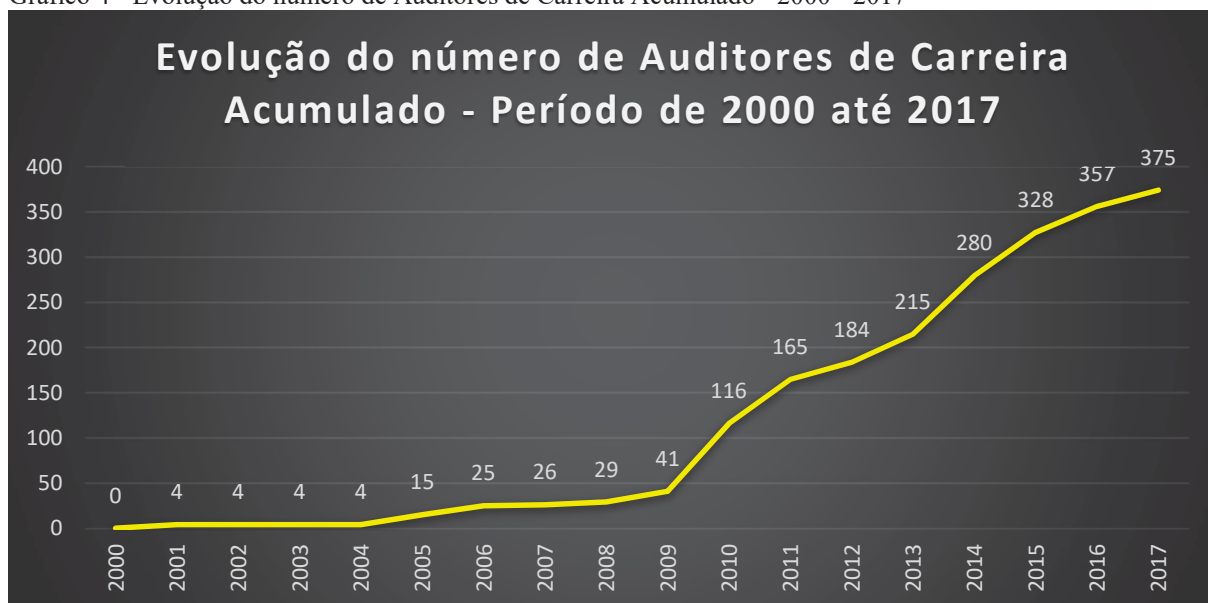
Gráfico 3 - Pressão Coercitiva x Institucionalização AI x Pesquisas



Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Para o período também é possível verificar o aumento do número de auditores com o cargo de Auditor. Em 2001 havia o registro de 4 auditores, sendo que a designação formal do cargo ocorreu em 2005 (Brasil, 2005), ano que apresentou um registro de 15 auditores. O movimento de avanço do cargo ocorre a partir de 2009, saindo de 41 auditores para 375 ao final de 2017. Os dados são apresentados no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Evolução do número de Auditores de Carreira Acumulado - 2000 - 2017



Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018) – Base Cadastro Dez/17.

A partir da Tabela 18 é possível verificar uma ocorrência gradual de variação na composição dos cargos entre os anos de 2014 e 2017. Enquanto ocorre o aumento do número de auditores, por outro lado está ocorrendo uma diminuição do quantitativo de outros cargos. Em 2014 a distância entre ambos era de 10 pontos percentuais, já em 2017 esta relação passou para 20 pontos percentuais.

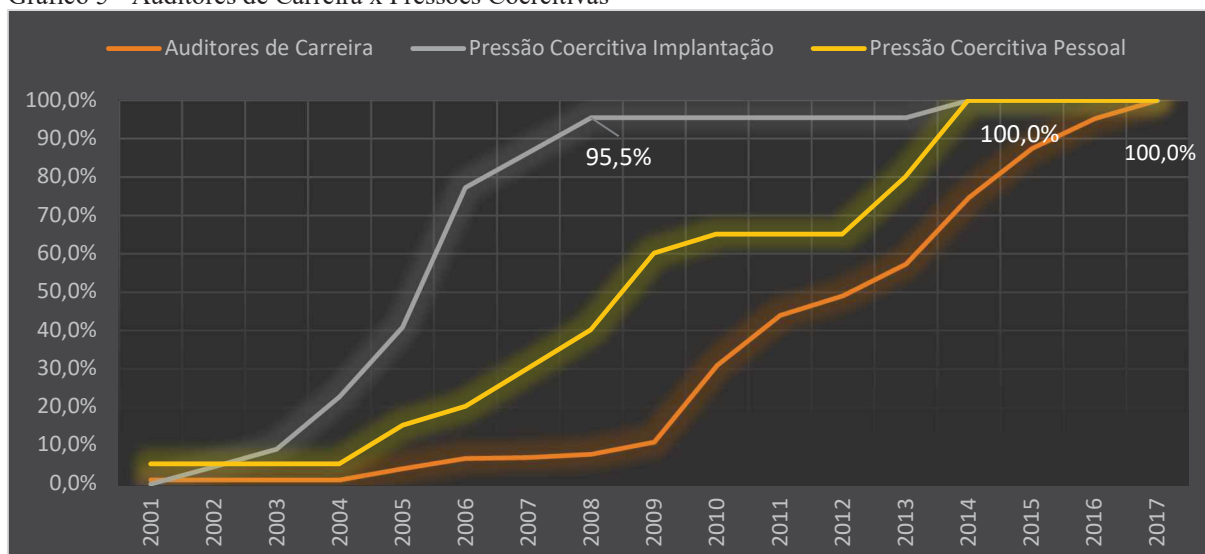
Tabela 18 - Evolução Cargos 2014 até 2017

Cargo	Quantidade				Participação			
	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Auditor de Carreira	295	338	358	375	54,93%	55,96%	58,78%	60,68%
Demais cargos	242	266	251	243	45,07%	44,04%	41,22%	39,32%
Total	537	604	609	618	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018) – Base Cadastros Anuais

Outra relação possível de se verificar, foi representada entre o aumento da pressão coercitiva pela manutenção de um quantitativo adequado de profissionais e o aumento do número de auditores de carreira. A pressão pelo aumento do quadro de pessoal segue em um intervalo de tempo posterior ao da implantação da unidade de AIS, indicando que a implantação inicial não ocorreu de forma adequada, exigindo um novo trabalho de acompanhamento e fiscalização. Foram tabulados 20 acórdãos com datas entre o ano de 2001 e 2017. Assim, a partir destes dois movimentos é possível verificar que o aumento percentual do quadro de auditores de carreira seguiu a mesma tendência de crescimento. Os dados estão apresentados no Gráfico 5.

Gráfico 5 - Auditores de Carreira x Pressões Coercitivas



Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018) – Base Cadastros Anuais

Analisando este contexto sob as perspectivas apresentadas no quadro conceitual é possível elencar as principais características deste estágio, que são apresentadas a seguir.

Os adotantes são heterogêneos, compreendendo os Institutos e as Universidades, abrangendo 26 Estados da Federação (Santos et al., 2017), atuando em culturas e ambientes distintos, embora sob o vínculo de um mesmo ministério.

No âmbito normativo foram instituídos a **obrigatoriedade** da respectiva unidade de AI no âmbito da APFI (Brasil, 2000), a normatização e detalhamento da função AIS (MF - Ministério da Fazenda, 2001) – revogado em 2017, pela IN nº. 03/17, e a reorganização normativa e detalhamento da função AIS (MTFCGU, 2017a).

Para o período 2001-2017, o FONAI-MEC realizou 34 fóruns, mantendo o foco na homogeneização e desenvolvimento dos auditores e auditorias do MEC, porém neste momento é possível observar que o ímpeto de difusão da função AIS tornou-se mais normativo, não havendo opção de escolha pela (não) implantação da respectiva função em cada IFES, e isto independentemente de outros fatores, como a região da IFES, a existência de regimentos internos, etc. (Bordin, 2015).

A partir da edição do decreto, os trabalhos de acompanhamento da institucionalização passaram a ser contínuos sendo realizados tanto pela CGU quanto pelo TCU, ou em conjunto, partindo de uma avaliação física (existência da função e sua dimensão), para um segundo tipo de avaliação, analisando as principais características de adoção da unidade (independência, definição de atividades típicas de auditoria, normatização) e posteriormente evoluindo para uma avaliação de criação de valor à gestão (avaliação de riscos, consultoria e assessoria). Conforme

apresentado no Quadro 11, é possível verificar 17 acórdãos do TCU, datando inicialmente do ano de 2002 até o ano de 2008, os quais determinaram pela implementação das unidades de AIS, conforme apresentado no Gráfico 3, incluindo CEFETs, Universidades e Escolas Agrotécnicas Federais. Neste mesmo sentido, no ano de 2015, Bordin apresentou um rol exemplificativo de acórdãos emitidos pelo TCU, os quais também recomendaram a implantação das respectivas unidades de AIS (Bordin, 2015).

Ainda em relação ao acompanhamento da funcionalidade das AIS, o trabalho conjunto da CGU e TCU, realizado nos anos de 2013 e 2014, utilizou como critérios de medida de avaliação das unidades de AIS, os requisitos elencados no nível III do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*, uma publicação do Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors - IIA*), que caracteriza a função AI em um nível intermediário de atividade de controle (TCU, 2015). A adoção desta medida à época, foi considerada como um interesse em elevar o nível de capacidade da função AIS para um patamar de estrutura e atividades mais integradas, a partir de uma gestão e práticas profissionais uniformemente aplicadas (*The Institute of Internal Auditors Research Foundation [IIARF]*, 2009), indo ao encontro da característica de média variação na implementação de estruturas, dimensão adotada no modelo Estágios de Institucionalização e Dimensões Comparativas de Tolbert e Zucker (1996).

Quadro 11 - Acórdãos TCU - Com o termo implementação da AIS

Documento	Tipo de Manifestação	Pág.
Acórdão 261/2002 - Segunda Câmara	b) determinar ao CEFET [...] que: b.1) adote providências com vistas a implementar, em seu âmbito, a atividade de auditoria interna, por meio de estruturação de unidade específica ou designação de auditor interno [...];	9-10
Acórdão 813/2003 - Segunda Câmara	9.2. determinar ao CEFET [...] que: 9.2.1. adote providências com vistas a implementar, em seu âmbito, a atividade de auditoria interna, por meio de estruturação de unidade específica ou designação de auditor interno [...]	12
Acórdão 369/2004 - Primeira Câmara	Entidade: Centro Federal de Educação Tecnológica [...] 1. Determinar à Entidade que: 1.1. envie esforços no sentido da implantação da unidade de auditoria interna [...];	2
Acórdão 1.398/2004 - Segunda Câmara	1.3 - enviar esforços no sentido de implementar a unidade de auditoria interna	6
Acórdão 2.969/2004 - Primeira Câmara	1.1. Determinar à Universidade Federal [...] 1.1.1. organize sua Unidade de Auditoria Interna [...];	2
Acórdão 675/2005 - Primeira Câmara	2.1 crie a unidade de auditoria interna na instituição, subordinada ao Conselho Superior [...];	4
Acórdão 1.528/2005 - Segunda Câmara	2.7 - [...] da Escola Agrotécnica Federal [...], quanto às ações implementadas no sentido de dotar a Auditoria Interna da infra-estrutura necessária a execução dos trabalhos [...];	4
Acórdão 79/2006 - Plenário	9.4. determinar ao CEFET [...] que: 9.4.1. envie esforços no sentido de implantar uma unidade auditoria interna na entidade [...];	2
Acórdão 456/2006 - Segunda Câmara	9.5.7.1. fazer gestões junto ao MEC, no sentido de prover o CEFET [...] de servidores para a implantação da auditoria interna, de acordo com o Decreto nº 3.591/2000;	15
Acórdão 1.595/2006 - Primeira Câmara	9.4. determinar ao Ministério da Educação – MEC que tome providências no sentido de preencher lacunas existentes no quadro de pessoal da [...], mediante concurso público, com vistas à implantação de uma unidade de auditoria interna [...];	24
Acórdão 2.047/2006 - Primeira Câmara	Determinações: 1 à Escola Agrotécnica Federal [...] a adoção das seguintes providências: 1.1 implementação da Unidade da Auditoria Interna [...];	2
Acórdão 2.366/2006 - Primeira Câmara	2. Recomendar ao Centro Federal de Educação Tecnológica [...] a adoção das seguintes medidas: [...] 2.2 viabilizar a implementação da Auditoria Interna;	6
Acórdão 3.287/2006 - Segunda Câmara	9.5. determinar à Escola Agrotécnica Federal [...] que: [...] 9.5.20. viabilize, se ainda não o fez, a implantação da unidade de auditoria interna [...];	17
Acórdão 73/2007 - Primeira Câmara	1. à Universidade Federal [...] para: 1.1 implementar a auditoria interna [...];	2
Acórdão 322/2007 - Segunda Câmara	2.2. à Universidade Federal [...] que efetue as seguintes ações, incluindo o relato da aplicação e dos resultados obtidos nas próximas contas anuais: 2.2.1. efetue ações internas e externas no sentido da pronta implantação de auditoria interna [...];	2
Acórdão 48/2008 - Segunda Câmara	9.4. determinar ao Centro Federal de Educação Tecnológica [...] que: [...] 9.4.15. dê cumprimento ao disposto [...], para que seja implantada a Unidade de Auditoria Interna;	27
Acórdão 739/2008 - Primeira Câmara	1.1 comunicar ao Ministério da Educação, para os fins da supervisão ministerial [...] de prover o CEFET [...] de servidores para a implantação da auditoria interna [...].	2

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Outro ponto de destaque é a atividade de teorização a respeito da função AIS no âmbito das IFES. No período 2005-2017 foram localizados 28 trabalhos, representando 93,33% das pesquisas de todo o período 1974-2017. Estas publicações apresentam o histórico da função controle, os desafios e sugestões de desenvolvimento e institucionalização da função AIS, as principais características dos auditores atuantes nestas unidades e algumas medidas de

avaliação de desempenho da atividade. Estes trabalhos trazem ainda os benefícios do uso da função e as falhas operacionais detectadas na execução das atividades e apresentam a relação entre os gestores das IFES.

É possível verificar que os trabalhos seguem em linha com o desenvolvimento normativo, sendo que alguns trazem temas recentes como o uso da auditoria baseada em risco (Brito, 2016; Schmitz, 2017), a implantação das normas internacionais de auditoria interna no âmbito de algumas IFES, em consonância com acórdão do TCU referente estudos sobre tais normas (Brito, Pimenta, Souza, & Cruz, 2017; TCU, 2017), e o uso incipiente de sistemas especialistas para auditoria (Rodrigues, 2017; Schmitz, 2017). O resumo dos trabalhos é apresentado no Quadro 12.

Para Tolbert e Zucker (1996), neste estágio há uma moderada variação na implementação e na taxa de falha de estrutura. Porém, foi possível identificar dois estudos apresentados em 2017, onde há evidências de variação no tamanho das equipes entre as unidades de AIS, que consequentemente ocasionaram distorções nas taxas de auditoria entre estas unidades (Santos et al., 2017; Schmitz, 2017).

Quadro 12 - Desenvolvimento de Pesquisas - 2001 - 2017

Ano	Autor	Amostra	Contexto
2005	Calixto e Velasquez	4 IFES	O estágio atual das pesquisas não permite avaliar como é operacionalizado o controle interno nas principais IFES do Rio Grande do Sul.
2006	Oliveira, Gomides, Silveira e Hespanhol	1 IFES	A AI contribui para a melhoria do desempenho institucional da IFES.
2007	Araújo	105 IFES 115 auditores	Devem ser desenvolvidas ações para integração entre o órgão central do sistema de controle e os demais atores. E apresentação do perfil dos auditores.
2008	Neto, da Cruz, e Vieira	-	Apresentação das principais normas a respeito do planejamento das ações de AI no âmbito da APFI.
2009	Silva	1 IFES 37 gestores	Os gestores tenderam a discordar a respeito da realização de trabalhos gerenciais realizados pela AI, não contribuindo para a gestão da IFES.
2011	Miranda	4 IFES	A implantação das AIS encontram-se em fase inicial, com a implantação sendo efetivada em razão da obrigatoriedade legal.
2012	Queiroz, Peter, Machado, Gomes, e Rodrigues	21 IFES	A AI prioriza o atendimento aos órgãos de controle externo, não realizando atividades de controle interno em sua plenitude. Apresentação das principais características das AIS.
2012	Farias, Schulz, Bellato, e Alberton	9 IFES	Utilização de método não estatístico para a escolha de amostras de auditoria, indicando haver desconhecimento de técnicas estatísticas.
2012	Santos	1 IFES	A realização e o acompanhamento contínuo dos processos de auditoria possibilitam um maior aprendizado organizacional, propiciando recomendações mais assertivas junto a IFES.
2012	Batista	1 IFES	A partir da teoria apresentada é possível criar indicadores de desempenho da função AIS, e que a IFES estudada apresentou falhas no planejamento das horas de auditoria.
2012	Linczuk	39 IFES	Indicação de necessidade de melhor estruturação das unidades de AIS das IFES pesquisadas. Principais características das AIS. E que as AIS contribuem na fixação da governança pública.
2012	Costa Júnior	1 IFES 23 gestores e auditores	Os recursos humanos da AIS devem ser priorizados na prestação de serviços de qualidade.
2013	Lima e Santos	2 IFES 21 servidores	Ainda há confusão entre controles internos e AI, e que o nível de interação entre ambos ainda é baixo.
2013	Amaral, Bolfe, Alberton e Vicente	1 IFES	A AIS dedicou 58% dos trabalhos para auditoria de conformidade legal e regulamentar. E que para o período estudado nenhuma das recomendações da AIS foi implementada, indicando pouca efetividade da função.
2013	Souza	1 IFES	Uma parcela das ações é classificada como de fiscalização, indicando pouca efetividade da função junto à gestão
2013	Santana	1 IFES 117 servidores	A unidade de AIS apresenta auditores insuficientes prejudicando a sua efetividade. A função AIS é vista como uma atividade importante porém necessitando ser reformulada. E necessidade de maior integração entre órgão de controle, AIS e IFES.
2014	Campagnin Luiz, Alberton, Rosa, e Pfitscher	1 IFES	A unidade de AIS não realizou auditorias com enfoque em controle ambiental no período de 2011 até 2013.

Continua...

Continuação...

Ano	Autor	Amostra	Contexto
2014	Santana, Oliveira e Peixoto	10 IFES 10 auditores	O órgão central não promove capacitação continuada junto aos auditores. Falha na integração entre o órgão central e as AIS. E o órgão central tem contribuído no desenvolvimento de ações de controle.
2014	Schulz	1 IFES 26 gestores 8 reitores / auditores	A percepção destaca que a unidade de AIS contribui para a gestão da IFES. E há a necessidade de uma melhor configuração da AIS.
2014	Silva Neto	1 IFES 70 gestores	Falha na integração entre a AIS e os gestores do IFES. Distanciamento da AIS dos trabalhos gerenciais e de assessoramento. Número insuficiente de servidores e falta de regimento específico. E acúmulo de recomendações não atendidas.
2015	Garcia Júnior, Jenkins, Zanin e Almeida	3 IFES	Determinadas ações de auditoria contribuem para o processo de gestão, controle e redução de custos nas IFES.
2015	Gonçalves e Mendes	1 IFES 67 servidores	A AIS foi avaliada de forma satisfatória. Uma parcela dos servidores desconhece os trabalhos da unidade. E há a necessidade de melhor estruturação da unidade e das atividades.
2015	Bordin	8 IFES / Pró-reitores 14 auditores	Existência de divergências regimentais das unidades de AIS. Falhas nos processos de capacitação dos auditores. E pouca utilização da função AIS pelos gestores das IFES.
2016	Bordin, Schmitz, Ritter Filho e Menegazzo	4 IFES	Há uma tendência de uso das normas internacionais de auditoria interna no âmbito das unidades de AIS das IFES estudadas.
2016	Brito	127 auditores	Características das equipes das AIS. A auditoria baseada em risco (ABR) está implantada conforme 51 respondentes e foi implantada há menos de um ano na maior parcela das IFES. E a ABR ainda é um tema recente neste ambiente.
2017	Santos, Formiga e Peixe	94 IFES	O número de auditores é insuficiente. Há desigualdade nas taxas de auditoria entre as IFES. O isomorfismo coercitivo influenciou na institucionalização da função AIS.
2017	Rodrigues	60 IFES	Características das equipes das AIS e das principais atividades desenvolvidas nestas unidades.
2017	Schmitz	84 IFES 133 auditores	Os desafios enfrentados pelas AIS compreendem o tamanho das equipes, a capacitação continuada dos auditores, a ausência de políticas de gestão de riscos e de sistemas informatizados para operacionalização das atividades das AIS.

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Este período é marcado por um amplo movimento de acompanhamento, debate e reflexão a respeito do posicionamento da função AIS no contexto das IFES e principalmente no contexto do Sistema de Controle Interno do Governo Federal.

O estudo de Linczuk (2012) trouxe uma apreciação a respeito do fato das unidades de AIS não constarem do conjunto de integrantes do Sistema de Controle Interno no âmbito da APF, dispondo ser “no mínimo questionável” (Linczuk, 2012, p. 87). Um ano depois, o estudo de Souza (2013), também abordou a mesma situação, apresentando que as unidades de AI “**não**

integram a estrutura do Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal, porém, executam atividades similares” (com grifos no original).

Em 2014 o TCU editou acórdão recomendando à CGU promover estudos objetivando reestruturar a assessoria de controle interno do MEC em subunidade organizacional, de forma a ampliar a sua autonomia (TCU, 2014c). Após avaliar o acórdão, a associação FONAI-MEC protocolou pedido de reexame do documento, justificando que face as dificuldades encontradas pelas unidades de AIS, a adoção de atividades complementares de fiscalização ensejaria na adequação destas unidades junto ao Sistema de Controle Interno Federal (FONAI-MEC, 2014).

Ainda em 2014, em resposta à recomendação do TCU, a CGU apresentou que a criação de uma setorial para o MEC não resolveria os problemas de independência das unidades de AIS, e que em caso de criação, haveria aumento de custos no processo e a necessidade de alteração da Lei que regulamentou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (CGU, 2014b). Assim, o TCU por meio do TC.011.851/2015-5, item 23, considerou parcialmente implementada a recomendação (TCU, 2015b).

O estudo de Bordin (2015), também apresentou uma apreciação crítica a respeito do tema, considerando que esta questão ainda levaria um tempo para ser resolvida, e que seria preciso avaliar uma vinculação mais adequada.

Quanto aos fatores externos ocorridos durante o período de Semi-Institucionalização cabe destacar:

1. 2003 → criação da Controladoria-Geral da União – CGU, definindo atribuições de ministro ao titular do cargo máximo da organização (Brasil, 2003);
2. 2016 → criação do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU (Brasil, 2016); e
3. 2017 → definição da política de governança da APF, direta e indireta (Brasil, 2017b); criação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria (MTFCGU, 2017a); e aprovação e criação do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, porém com destaque para o uso **facultativo** do referido manual pelas unidades de AIS (MTFCGU, 2017).

Assim, a partir deste contexto, é possível classificar este segundo período de 2001-2017, como estágio de Semi-Institucionalização ou Objetificação, no qual as unidades de AI foram amplamente institucionalizadas fisicamente. Neste período o ambiente já se apresentou mais desenvolvido, inclusive no aspecto normativo, com definições específicas para as unidades de

AIS, ocasionando um aumento das pressões externas sobre estas unidades, a partir de fiscalizações e acompanhamentos dos demais órgãos de controle. E também, de uma alta atividade de teorização específica, que propiciou uma oferta de informações e maiores detalhes a respeito das estruturas da função AIS, fortalecendo os debates e reflexões iniciais sobre o tema. Desta forma, é possível inferir que esse conjunto de fatores contribuiu para o processo de institucionalização da função AIS, induzindo a passagem do estágio de Habitualização para o de Objetificação.

4.3.3 Estágio Sedimentação (Institucionalização Completa)

Para Tolbert e Zucker (1996), este estágio compreende a habitualização completa de uma atividade ou estrutura, a qual já se apresenta como amplamente aceita, e que a sua evolução ocorreu a partir de debates mais amplos, ocasionados pela apreciação entre grupos de advocacia e grupos de resistência, em que para ocorrer o desenvolvimento os fatores de advocacia precisam ser superiores aos de resistência, e ainda, da necessidade da estrutura demonstrar resultados positivos, podendo afetar a manutenção ou a propagação destas estruturas ou atividades, os autores também apontam para a dificuldade de mensuração dos resultados (Tolbert & Zucker, 1996).

O início deste estágio pode ser definido a partir de meados do ano de 2017, em que os movimentos de interesse se apresentavam mais ativos e explícitos, os debates a respeito da função da AIS já não representam mais tão e somente os desafios estruturais, mas também são ampliados para um debate de ajuste de atividades e busca por posicionamento de representatividade destas unidades no contexto do sistema como um todo.

Em junho de 2017 ocorreu o estabelecimento da Associação Nacional dos Auditores do MEC - UNAMEC, entidade representativa dos auditores de carreira deste ministério, trazendo consigo até o final do mesmo ano, o quantitativo de 121 associados, estando presente em 55 IPFES.

Neste período a função Controle Interno passa a ser designada como Auditoria Interna Governamental, podendo esta ação ser compreendida como uma preparação inicial para uma futura convergência as normas internacionais de Auditoria Interna, porém trazendo para a institucionalizada função AI o acréscimo de Singular, entendida como “específica”, agora recém transformada em AIS. Neste caminho, a UNAMEC encaminhou ofício ao MTFCGU sugerindo reconsiderar o uso dos termos “singular” e “auxiliar” elencadas no texto da IN nº. 03/2017, norma elaborada pelo próprio ministério. A sugestão indicada contemplou a exclusão

do termo singular e a substituição do termo auxiliar por “concorrente” ou “complementar” (UNAMEC, 2017b). Como resposta o MTFCGU se mostrou favorável aos argumentos ora apontados pela associação, pontuando que tal consideração seria avaliada em momento oportuno (MTFCGU, 2018).

Analisando este contexto sob a luz do quadro conceitual é possível apresentar algumas características percebidas deste estágio, que são elencadas a seguir, com destaque para o movimento dos grupos de interesse.

4.3.3.1 Grupos de Interesses - a composição de cargos das unidades de AIS

Pode-se observar claramente o movimento de advocacia de grupos de interesse apresentado neste período a partir da criação da UNAMEC, a qual surgiu para tentar trazer uma maior legitimidade e valorização para a carreira de auditores do MEC, e também para contribuir para o desenvolvimento e **sedimentação** da função AIS no contexto do Sistema de Controle Interno do Governo Federal, com vistas a reduzir a sobrecarga de atividades sobre o órgão central (UNAMEC, 2017; UNAMEC, 2018). Esta aparente divisão de interesses reacende a discussão a respeito da configuração de cargos no âmbito das AIS.

O tema cargos e sua respectiva valorização já foi discutido em momentos anteriores, tendo sido apontado em documento oficial da Associação FONAI-MEC, com a apresentação de considerações da Associação quanto a exigência de apenas três formações em nível superior para a investidura no cargo de Auditor, apontando que esta regra causa limitação na ampliação de conhecimentos e práticas para outras áreas do saber (FONAI-MEC, 2014).

Embora o cargo de Auditor de carreira apresente maior aderência à função AIS, cabe destacar aqui alguns pontos. Primeiro, no estudo realizado por Santos et al. (2017), com base na avaliação de 94 destas unidades de AIS, foi evidenciada a existência de uma parcela de unidades com estruturas formadas por 100% de cargos distintos do cargo de Auditor. Refazendo a análise, porém abrangendo o período de 2014 até 2017, é possível verificar que a parcela de AIS que possuem composição 100% de outros cargos vem diminuindo, em contrapartida com o aumento da parcela que possui um número proporcional maior de auditores de carreira. Os dados são apresentados na Tabela 19.

Tabela 19 - Composição por grupos - Auditores de Carreira x Outros Cargos

Composição de Cargos	2014	2015	2016	2017
100% auditores	13	12	18	21
entre 75% e 100%	10	16	15	17
entre 50% e 75%	22	18	20	18
entre 25% e 50%	29	33	31	27
entre 0% e 25%	9	8	5	6
0% auditores	18	14	12	12
Total	101	101	101	101
maior que 75%	23	28	33	38
menor que 25%	27	22	17	18

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018)

Como segundo ponto, o cargo de Auditor aparece durante o período de desenvolvimento e institucionalização da função AIS, no ano de 2001, com o registro de 4 profissionais, portanto, indicando que os auditores “de fato”, estiveram presentes desde o início da instituição da função AIS até o presente momento, requerendo uma especial atenção pela parcela de contribuição oferecida para este processo de institucionalização, além de certamente terem acumulado *expertise* na execução das tarefas de auditoria.

Outro ponto de destaque, diz respeito a configuração atual do controle interno, a qual apresenta que esta deve ser exercida de forma concorrente e integrada entre as unidades de AIS e os demais órgãos componentes do controle interno (Souza, 2013; MTFCGU, 2017a), ocasionando desta forma, prerrogativas e responsabilidades similares. Porém cabe destacar aqui que estas unidades estão configuradas sob égides de desenvolvimentos estruturais distintas, sendo que, por exemplo, a CGU apresenta maior autonomia institucional (representa um ministério distinto), com valorização e desenvolvimento profissional superiores aos dos seus respectivos pares juntos as AIS vinculadas ao MEC, que também buscam atuar de forma concorrente e integrada, porém sob condições de autonomia institucional (da função AIS) menos robustas.

Assim, é possível verificar que a questão da configuração dos cargos dos profissionais que atuam nas unidades de AIS também enseja um tema para amplo debate, e que certamente consistirá como um fator indutor (positivo ou negativo) da manutenção da sedimentação da função AIS.

Outro ponto para avaliação dos grupos de interesse consiste na existência de duas associações atuantes junto às IFES – FONAI-MEC e UNAMEC -, ainda não é possível definir, de acordo com a classificação de Tolbert e Zucker (1996), a quem cabe as funções de

Resistência e de Advocacia, uma vez que ambas buscam o desenvolvimento da função AIS (ainda que uma, visando interesses de um grupo restrito) e que tanto a resistência quanto a advocacia podem surgir de interesses específicos, não representando ou significando uma ruptura da coesão do grupo.

Também é possível relacionar ao fator advocacia de grupos de interesse o contexto ocorrido a partir do ponto em que o MTFCGU disciplinou norma a respeito da manutenção do titular das unidades de AI (ou auditor interno) no âmbito da APFI, trazendo além de outros, a limitação de tempo para a permanência destes no cargo de titular da respectiva AI, com definição de prazo limite para três anos e possibilidade de recondução única por igual período (MTFCGU, 2017b), podendo ser entendido como uma medida de manutenção da objetividade dos auditores (MTFCGU, 2017c).

Pela regulamentação, a Associação FONAI-MEC oficializou manifestação a respeito do tema, indicando não ser contrária ao mecanismo de rodízio, inclusive avaliando como positiva a prática, porém abordando o curto período para a implementação do mecanismo e a forma utilizada (FONAI-MEC, 2018); e Por fim, em fevereiro de 2018, o presidente da Câmara dos Deputados, designou comissão de juristas com o propósito de apresentar propostas para o desenvolvimento da gestão governamental e do sistema de controle da AI (Câmara dos Deputados, 2018), já em abril, a UNAMEC encaminhou ofício à Comissão apresentando sugestões para melhoria, indicando uma mudança do atual paradigma de vinculação e estrutura para um modelo mais autônomo e profissional, institucionalizado em linha horizontal as unidades a que atualmente estão hierarquicamente subordinadas (UNAMEC, 2018).

4.3.3.2 Resultados das unidades de AIS

O estudo de Linczuk (2012) trouxe que a função AI contribuiu no processo de institucionalização da governança pública no âmbito das IFES, porém em sentido oposto, neste mesmo período o estudo de Queiroz et al. (2012), trouxe que a AI não executava a função AI de forma plena, não contribuindo com a devida função de assessoramento junto aos gestores das IFES, mesmo resultado apresentado no estudo de Souza (2013), em que as atividades realizadas foram classificadas como de fiscalização.

Dois estudos posteriores realizados em 2014 e 2015, trouxeram, a partir da aplicação de questionário e entrevista junto a gestores e servidores em geral, que a percepção apresentada é satisfatória em relação à contribuição das unidades de AIS para o processo de gestão (Schulz,

2014; Gonçalves & Mendes, 2015), confirmando que a função AIS adiciona valor as instituições (Mihret, James, & Mula, 2010).

Já o estudo de Rodrigues (2017) apresentou que as unidades de AIS contribuem para o processo de gestão das IFES, trazendo dentre outros, os resultados de uma medida de avaliação denominada IRPA – Índice de Realização do Planejamento das Atividades, tendo destacado que 23 IFES apresentaram resultados acima de 75% de realização das ações de auditorias previstas. Os dados estão apresentados na Tabela 20, e referem-se ao ano de 2016.

Tabela 20 - Índice de Realização do Planejamento de Atividades

Grau (%) do IRPA	Quantidade de IFES	% de Repres.
Acima de 75	23	38,33%
Entre 50 e 75	26	43,33%
Entre 30 e 50	10	16,67%
Igual a 0	1	1,67%
Total	60	100,00%

Fonte: Rodrigues, 2017.

Ampliando o estudo de Rodrigues (2017), foi avaliado o percentual de realização das ações de 80 IFES considerando os períodos de 2015 e 2016, porém sendo incluídas as ações não previstas e realizadas. Acima de 75% de realização foram localizadas 49 IFES, representando 61,25% da amostra. A partir da análise dos relatórios de auditoria das unidades de AIS foi possível constatar as justificativas greve e falta de pessoal para o não atingimento de 100% do planejamento, embora algumas IFES tenham apresentado 100% de realização. Os dados estão apresentados na Tabela 21.

Tabela 21 - Percentual de realização das ações previstas

Grau % PRAP	Universidades		Institutos		Total	
	IFES	% Repres.	IFES	% Repres.	IFES	% Repres.
>= 75	34	59,65%	15	65,22%	49	61,25%
>= 50 < 75	20	35,09%	7	30,43%	27	33,75%
>= 30 < 50	2	3,51%	1	4,35%	3	3,75%
< 30	1	1,75%	0	0,00%	1	1,25%
Total	57	100,00%	23	100,00%	80	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018).

A segunda medida de desempenho calculada foi a Taxa de Transparência das unidades de AIS, que buscou medir o nível de aderência destas unidades com a Lei de Acesso à Informação e a IN nº. 24/15 do MTF CGU, quanto a disponibilização pública dos relatórios de auditoria nos respectivos portais das IFES. Apresentaram grau TTAIS acima de 75%, um total de 43 IFES e abaixo de 30%, um total de 6 IFES. Os dados estão apresentados na Tabela 22.

Tabela 22 - Taxa de Transparência da AIS

Grau % TTAIS	Universidades		Institutos		Total	
	IFES	% Repres.	IFES	% Repres.	IFES	% Repres.
≥ 75	29	48,33%	14	35,00%	43	43,00%
$\geq 50 < 75$	17	28,33%	13	32,50%	30	30,00%
$\geq 30 < 50$	9	15,00%	12	30,00%	21	21,00%
< 30	5	8,33%	1	2,50%	6	6,00%
Total	60	100,00%	40	100,00%	100	100,00%

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018).

E por fim, outra medida de avaliar a efetividade da função AIS consiste na avaliação do percentual de recomendações sugeridas pela unidade de AI e que foram implementadas pelos auditados (Arena & Azzone, 2009), assim procurou-se tabular os dados para apurar tal medida, porém não sendo possível a sua realização, uma vez que tais informações não foram apresentadas de forma transparente nos relatórios de auditoria. Segundo o estudo realizado por Rodrigues (2017), o acompanhamento das recomendações da equipe de auditoria interna é realizado de forma incipiente, em planilhas eletrônicas, dificultando o controle e mensuração destas informações, uma vez que uma ampla implementação de uso de sistemas informatizados específicos para a atividade de auditoria ainda se constitui como um desafio para as unidades, mesma razão encontrada no estudo realizado por Schmitz (2017).

Assim, a partir da avaliação contextual ocorrida entre o final de 2017 e início de 2018, é possível classificar o estágio de institucionalização da função AIS ainda delimitado como em Semi-Institucionalização ou Objetificação, porém agora, em um contexto no qual a função AIS está buscando desenvolver uma identidade profissional específica, cabendo aqui, repensar sua vinculação, garantindo uma real independência, e ou mesmo, alterar o seu propósito atual (Bordin, 2015). Neste estágio, caso mantenham-se os mesmos interesses em potencializar a efetividade da função AIS, será possível indicar que os grupos de Resistência e Advocacia estarão mais ativos, buscando intensificar os fatores de manutenção da sedimentação da

estrutura, sejam eles positivos, favorecendo o avanço para o estágio de institucionalização completa, ou negativos, forçando a função a permanecer no estágio atual.

A Figura 9 apresenta o resumo do processo de institucionalização da função AIS, a partir do modelo Processos Componentes de Institucionalização, identificando as principais características de cada estágio e os fatores motivadores de mudança institucional.

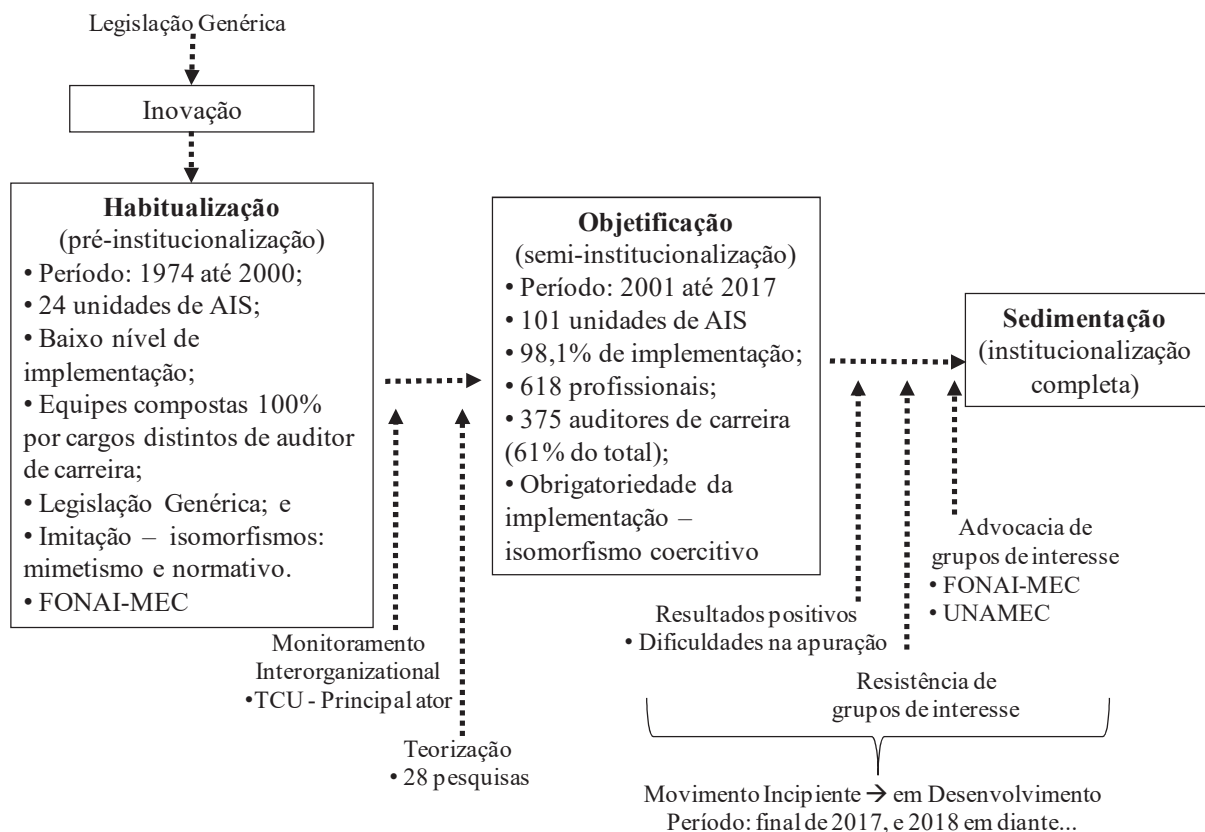


Figura 9 - Resumo Processo de Institucionalização da Função AIS

Fonte: dados obtidos a partir da pesquisa (2018) – adaptado de Tolbert e Zucker (1996, p. 182).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Historicamente é possível observar que a função auditoria interna tem apresentado um avanço significativo. A sua função inicial foi marcada por uma atividade estritamente focada em avaliar a conformidade das atividades dos auditados. Ao longo do desenvolvimento da sociedade os mecanismos de controle começaram a se mostrar insuficientes para atender a demanda dos gestores. Assim, de forma paralela, a função precisou se desenvolver buscando atender às necessidades das organizações, ampliando o foco de atuação de suas atividades. Esse desenvolvimento ininterrupto da sociedade colocou a função auditoria interna em permanente vigilância para monitorar e assessorar as atividades executadas pelas organizações, e também incluindo o seu próprio desenvolvimento.

Desta forma, a função auditoria interna tem-se apresentado como uma importante ferramenta de controle e auxílio no processo de tutela da gestão dos recursos públicos das unidades em que estão implementadas.

Por outro lado, estudos a respeito da função AI demonstram ainda haver dificuldades na institucionalização destas estruturas em diversos países, incluindo as AIS no âmbito das IFES brasileiras.

Sendo assim, para melhor compreender o contexto de institucionalização da função AIS no âmbito das IFES brasileiras, o objetivo desta pesquisa foi mapear a configuração do processo de institucionalização da função auditoria interna singular nas IFES brasileiras sob a ótica do quadro Processos Componentes de Institucionalização de Tolbert e Zucker (1996). Como forma auxiliar para atender o objetivo geral, foram definidos três objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico consistiu em classificar os documentos públicos disponíveis e de fácil acesso nos portais de transparência das IFES e dos demais atores envolvidos com o processo de controle, tratando exclusivamente das unidades de AIS. Para tanto, fez-se uso do modelo de análise de conteúdo desenvolvido por Moraes (1999). A partir da tabulação de 214 documentos foi possível identificar os principais atores, os fatores de influência de mudança institucional, os tipos de isomorfismo, e ainda, mapear o desenho evolutivo do processo de institucionalização das unidades de AIS, permitindo uma análise histórico-contextual, abrangendo o período de 1974 até 2018. O TCU foi identificado como principal ator influenciador do processo de institucionalização da função AIS, uma vez que possui poder institucional para determinação de atendimento à legislação.

O segundo objetivo específico foi identificar a representatividade dos fatores influenciadores de mudança do estágio institucional. O fator de maior relevância foi o

monitoramento, esse resultado deriva da função exercida pelo TCU e pela CGU no âmbito das IFES brasileiras, ao executarem o acompanhamento da implementação da função AIS dentro do período analisado.

O terceiro objetivo específico buscou identificar o principal tipo de isomorfismo apresentado no processo de institucionalização das unidades de AIS, e para tanto utilizou-se da classificação de DiMaggio e Powell (1983). Assim, foi possível verificar que o mecanismo denominado isomorfismo coercitivo foi o principal elemento influenciador para a mudança institucional. Esse destaque ocorreu em função da relevância do papel de acompanhamento exercido pelo TCU e pela CGU durante o período analisado, uma vez que também ficou demonstrado que foi o maior fator influenciador.

Já a partir da classificação dos documentos e identificação de fatores foi possível relacioná-los de acordo com os estágios do processo de institucionalização da função AIS no contexto das IFES brasileiras, atendendo o objetivo geral da pesquisa.

O estágio de habitualização ou pré-institucionalização foi identificado no período de 1974 até 2000. A primeira unidade identificada datou de 1974, sendo que a difusão ocorrida nas demais unidades de AIS ao longo do período pôde ser compreendida por meio do isomorfismo mimético, uma vez que não havia a obrigatoriedade do uso da função AIS, assim se fazendo necessária a utilização da imitação de estruturas em desenvolvimento como forma de responder às incertezas normativas do período. Ademais, foi possível observar um contexto de baixa teorização específica e de incipiente pressão coercitiva para a adoção das respectivas unidades de AIS. Diante disso, justifica-se a baixa aderência da função AIS dentro do processo de institucionalização e a classificação do período neste estágio, sendo possível identificar a implementação de 24 unidades de AIS e com as equipes de auditoria compostas 100% por cargos distintos de auditor de carreira.

O segundo estágio denominado de objetificação ou semi-institucionalização foi identificado dentro do período ocorrido de 2001 até 2017. Esse estágio foi caracterizado pela obrigatoriedade de implantação da função no âmbito da APFI como um todo, abrangendo as IFES brasileiras. A partir deste momento, ocorreu um aumento das atividades de acompanhamento e monitoramento do processo de implementação da função AIS no âmbito do Governo Federal. Destacou-se a atuação do TCU, que a partir de sua missão institucional, foi identificado como o principal ator influenciador, participando de forma ativa por meio da pressão coercitiva para adoção efetiva das respectivas unidades de AIS, e ainda, recomendando e determinando melhorias estruturais destas unidades. Neste período também foi possível observar um avanço no desenvolvimento das pesquisas específicas relacionadas às AIS das

IFES proporcionando um amplo debate em relação ao nível estrutural destas unidades de AIS. As pesquisas demonstraram a percepção de valor da função junto a gestores e demais usuários dos serviços das unidades de auditoria interna, apresentando a importância da função AIS para o controle de recursos e auxílio no atingimento dos objetivos das IFES. Porém, estes mesmos estudos identificaram fatores que ainda contribuem para o não desenvolvimento pleno da função, os mesmos resultados identificados em estudos internacionais, como o baixo nível salarial, baixa motivação do pessoal, limitada infraestrutura tecnológica, falta de pessoal, baixo grau de independência e auditoria centrada em conformidade. De acordo com o quadro conceitual foi possível classificar o TCU e a teorização como sendo os principais fatores indutores da passagem do estágio de Habitualização para o estágio de Objetificação.

E ainda, para no estágio de Objetificação foram implementadas 77 unidades de AIS, totalizando 101 unidades, representando 98,1% de aderência. Já para a característica cargos, os auditores de carreira totalizaram em 2017, 375 auditores, representando aproximadamente 61% do total de profissionais destas unidades.

Com base na breve avaliação do período de 2017-2018, foi possível observar um movimento, ainda incipiente, das atividades classificadas dentro dos três fatores indutores de mudança do estágio de Objetificação para o estágio de Sedimentação. Foram encontradas pesquisas indicando resultados positivos e de desafios a serem superados para a plena institucionalização da função AIS no âmbito das IFES brasileiras, abrangendo além de limitações estruturais a necessidade de reavaliação de sua real missão institucional.

Por fim, foi possível identificar algumas falhas de institucionalização, as quais representam um fator negativo no processo de mudança para o último estágio, como a falta de auditores, uma vez que em 2017, 9 IFES apresentaram taxas *per capita* de valor liquidado por auditor acima de R\$ 200 milhões, enquanto por outro lado, 77 IFES apresentaram enquadramento em taxas abaixo de R\$ 100 milhões. Também foram identificadas 12 IFES compostas 100% por cargos distintos de auditor de carreira e 2 IFES compostas 100% por cargos de nível médio. Somando-se a estes fatores negativos o uso incipiente de sistemas informatizados específicos para as atividades de auditoria e a discussão contínua a respeito do efetivo posicionamento das AIS no âmbito das IFES e do próprio Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a função AIS acaba não atingindo o seu potencial colaborativo junto às IFES, permanecendo no estágio de Objetificação.

Assim, partindo do uso do quadro conceitual de Tolbert e Zucker (1996), a mudança de estágio irá depender dos resultados positivos demonstrados pelo uso da função, da baixa resistência de grupos opostos e da alta promoção dos grupos de defesa.

Considerando-se a análise do período histórico-contextual de 1974 até 2017, foi possível caracterizar o processo de institucionalização da função AIS dentro das IFES brasileiras, iniciando com sua pré-institucionalização em 1974, evoluindo para o estágio de objetificação em 2001, e permanecendo neste estágio até o final do período analisado, respondendo assim a questão de pesquisa.

Assim, o uso do quadro Processos Componentes de Institucionalização, desenvolvido por Tolbert e Zucker (1996), possibilitou desenhar o desenvolvimento do processo de institucionalização da função AIS no âmbito das IFES brasileiras, fortalecendo assim o uso da Teoria Institucional como fonte teórica para compreensão dos fenômenos de institucionalização de atividades e estruturas.

Ademais, foi verificou-se que o processo de institucionalização da função demandou tempo para o seu desenvolvimento, que pôde ser melhor compreendido a partir de um estudo histórico-temporal, e que para a ocorrência da plena institucionalização da função AIS, será necessário empreender esforço adicional dos atores envolvidos com a função AIS nas IFES brasileiras, ou então repensar verdadeiramente o seu estabelecimento atrelado ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, com a exclusão da função controle interno, e consequente manutenção da função, no padrão similar ao executado no contexto das empresas de atividade privada, podendo ocorrer o processo de desinstitucionalização das respectivas unidades.

Por fim, como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se um estudo mais aprofundado do fator Resultados Positivos, com o objetivo de identificar a real efetividade da função AIS, incluindo-se outras variáveis, a exemplo da implementação de recomendações, e também a ampliação do período de avaliação, reduzindo os riscos de subavaliação ou superavaliação de desempenho. E ainda, ampliar o estudo, contemplando outras unidades da Administração Pública Federal Indireta ou para outros entes da federação.

REFERÊNCIAS

- Ahmad, H. N. (2015). Internal Audit (IA) Effectiveness: Resource-Based and Institutional Perspectives. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 9(9), pp. 95-104.
- Albuquerque, J. M. (2011). Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA-Construtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 129-150.
- Ali, A. M., Ahmi, A., Ali, A., Ghazali, M. Z., Gloeck, J. D., & Lee, T. H. (2009). Internal audit in the federal organizations of Malaysia: is there light at the end of the long dark tunnel? *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 9(1), pp. 23-38.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), pp. 74-86.
- Araújo, F. S. (2007). *Controle interno no poder executivo federal: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU)*. Dissertação de Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPE/UFPB/UFRN, Recife, PE.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), pp. 43-60.
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), pp. 15-28.
- Badara, M. A., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), pp. 16-23.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, pp. 126-132.
- Barbetta, P. A. (2004). *Estatística aplicada as Ciências Sociais* (6 ed.). UFSC.
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Batista, M. G. (2012). *Implementação de Indicadores de Desempenho no serviço de auditoria interna em Instituições Federais de Ensino Superior: o caso da UFAM*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, AM.

- Bazili, R. R. (1994). Serviços públicos e atividades econômicas na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, 197, pp. 10-21.
- Bordin, T. M. (2015). *Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Fronteira Sul, Chapecó, SC.
- Bota-Avram, C., & Palfi, C. (2009). Measuring and assessment of internal audit's effectiveness. *Annals of Faculty of Economics*, 3(1), pp. 784-790.
- Brasil. (1824). *Constituição Política do Império do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm
- Brasil. (1890). *Decreto n. 966-A*, Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Retrieved novembro 18, 2017, from <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-norma-pe.html>
- Brasil. (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm
- Brasil. (1922). *Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922*, Organiza o Código de Contabilidade da União. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4536.htm
- Brasil. (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm
- Brasil. (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm
- Brasil. (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm
- Brasil. (1949). *Lei n. 830, de 23 de setembro de 1949*, Reorganiza o Tribunal de Contas da União. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1930-1949/L0830.htm
- Brasil. (1964). *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm
- Brasil. (1967a). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm

- Brasil. (1967b). *Decreto-Lei n. 199, de 25 de fevereiro de 1967*, Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0199.htm
- Brasil. (1967c). *Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*, Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Retrieved outubro 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm
- Brasil. (1969). *Decreto n. 64.135, de 25 de fevereiro de 1969*, Aprova o Regulamento das Inspetorias-Gerais de Finanças e dá outras providências. Retrieved dezembro 21, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d64135.htm
- Brasil. (1975). *Lei n. 6.223, de 14 de julho de 1975*, Dispõe sobre a fiscalização financeira e orçamentária da União, pelo Congresso Nacional, e dá outras providências. Retrieved dezembro 21, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6223.htm
- Brasil. (1979). *Decreto n. 84.362, de 31 de dezembro de 1979*, Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-84362-31-dezembro-1979-433708-publicacaooriginal-1-pe.html>
- Brasil. (1985). *Decreto n. 91.150, de 15 de março de 1985*, Transfere a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON) para o Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Retrieved dezembro 15, 2017, from <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-91150-15-marco-1985-441440-publicacaooriginal-1-pe.html>
- Brasil. (1986a). *Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986*, Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Retrieved dezembro 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm
- Brasil. (1986b). *Decreto n. 93.874, de 23 dezembro de 1986*, Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D93874impressao.htm

- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Retrieved outubro 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm
- Brasil. (1992). *Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992*, Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Retrieved outubro 20, 2017, from Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm
- Brasil. (1994). *Medida Provisória n. 480, de 27 de abril de 1994*, Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/480.htm
- Brasil. (1998). *Medida Provisória n. 1.626-50, de 13 de março de 1998*, Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo, e dá outras providências. Retrieved dezembro 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1626-50.htm
- Brasil. (1999). *Medida Provisória n. 1.893-69, de 27 de agosto de 1999.*, Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1893-69.htm
- Brasil. (2000). *Decreto n. 3.591, de 6 de setembro de 2000*, Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília. DF. Retrieved outubro 02, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm
- Brasil. (2001). *Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*, Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Retrieved outubro 22, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm
- Brasil. (2002). *Decreto n. 4.113, de 5 de fevereiro de 2002*, Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm

- Brasil. (2002a). *Decreto n. 4.113, de 5 de fevereiro de 2002*, Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm
- Brasil. (2002b). *Decreto n. 4.177, de 28 de março de 2002*, Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4177.htm
- Brasil. (2003). *Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003*, Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm
- Brasil. (2005). *Lei n. 11.091, de 12 de janeiro de 2005*, Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências. Retrieved outubro 26, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11091compilado.htm
- Brasil. (2008). *Lei n. 11.892, de 29 de dezembro de 2008*, Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Retrieved outubro 17, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11892.htm#anexoii
- Brasil. (2009). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, [...]. Retrieved janeiro 08, 2018, from Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm
- Brasil. (2011). *Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011*, Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005 [...]. Retrieved janeiro 08, 2018, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm
- Brasil. (2012). *Lei n. 12.677, de 25 de junho de 2012*, Dispõe sobre a criação de cargos efetivos, cargos de direção e funções gratificadas no âmbito do Ministério da Educação,

- destinados às instituições federais de ensino; altera as Leis nos 8.168, de 16 de janeiro de 1991, 11.892, de 29 de dezembro de 2008,. Retrieved outubro 30, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112677.htm#anexoi
- Brasil. (2016). *Lei n. 13.249, de 13 de janeiro de 2016*, Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. Retrieved 11 07, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13249.htm
- Brasil. (2016). *Lei n. 13.341, de 29 de setembro de 2016*, Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no. 717, de 16 de março de 2016. Retrieved novembro 18, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm
- Brasil. (2017). *Medida Provisória n. 782, de 31 de maio de 2017*, Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Retrieved outubro 22, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv782.htm#art81
- Brasil. (2017a). *Decreto n. 9.005, de 14 de março de 2017*, Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Educação, remaneja cargos em comissão e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores – DAS por Funções C. Retrieved outubro 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9005.htm#art10
- Brasil. (2017b). *Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017*, Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Retrieved novembro 27, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm
- Brasil. (2017b). *Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017*. Retrieved janeiro 8, 2018, from Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm
- Brierley, J. A., El-Nafabi, H. M., & Gwilliam, D. R. (2001). The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector. *International Journal of Auditing*, 5(1), pp. 73-87.

- Brito, G. C. (2016). *Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: proposta de implantação nos institutos federais goianos*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Ciências e Tecnologia - FCT.
- Brito, G. C., Pimenta, D. P., Souza, E. M., & Cruz, A. F. (2017). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 10(3), 109-133.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), pp. 3-25.
- Calixto, G. E., & Velasquez, M. D. (2005). Sistema de controle interno na administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)*, 2(3), 63-81.
- Câmara dos Deputados. (2018). *Ato do Presidente de 22/02/2018*. Retrieved abril 10, 2018, from http://www2.camara.leg.br/legin/int/atoprt_sn/2018/atodopresidente-57777-22-fevereiro-2018-786202-publicacaooriginal-154916-cd-presi.html
- Campagnin Luiz, L., Alberton, L., Rosa, F. S., & Pfitscher, E. D. (2014). Inclusão de Práticas Ambientais nas Auditorias Realizadas no Âmbito de uma Instituição Federal de Educação. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, 3(2), 92-112.
- Carvalho Filho, J. S. (2009). *Manual de Direito Administrativo* (22 ed.). Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M., & Dias, F. (1999). Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*. Foz do Iguaçu, PR.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública - RAP*, 39(4), 849-872.
- Castro, D. P. (2008). *Auditoria e controle interno na administração pública - Evolução de controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003*. São Paulo: Atlas.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2003). *Resolução CFC n. 986/03*, Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Retrieved outubro 23, 2017, from http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf
- CGU - Controladoria-Geral da União. (2007). *Auditoria Anual de Contas - n. 208463*. Retrieved novembro 02, 2017, from <https://auditoria.cgu.gov.br/download/4582.pdf>
- CGU - Controladoria-Geral da União. (2009). *Relatório de Auditoria Anual de Contas - n. 224776*. Retrieved novembro 01, 2017, from <https://auditoria.cgu.gov.br/download/5086.pdf>

- CGU - Controladoria-Geral da União. (2013). *Relatório de Auditoria Anual de Contas - n. 201305679*. Retrieved novembro 01, 2017, from <https://auditoria.cgu.gov.br/download/6156.pdf>
- CGU - Controladoria-Geral da União. (2014). *Relatório de Auditoria Anual de Contas - n. 201407316*. Retrieved novembro 01, 2017, from <https://auditoria.cgu.gov.br/download/6740.pdf>
- CGU - Controladoria-Geral da União. (2014b). *Ofício 29.581/2014/DCTEQ/DC/SFC/CGU/PR*.
- CGU - Controladoria-Geral da União. (2015). *Relatório de Auditoria Anual de Contas - n. 201503662*. Retrieved novembro 01, 2017, from <https://auditoria.cgu.gov.br/download/9405.pdf>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), pp. 296-307.
- Cohen, E., & Franco, R. (2008). *Avaliação de projetos sociais* (8 ed.). Petrópolis, RJ: Vozes.
- Cohen, J. (1992). A power primer. *Psychological bulletin*, 112(1), pp. 155-159.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), pp. 543-559.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), pp. 443-450.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), pp. 92-102.
- Farias, S., Schulz, J. P., Bellato, R. L., & Alberton, L. (2012). A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 23-40.
- FONAI-MEC - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação. (2014). *Pedido de reexame do Processo n.º TC- 018.270/2013-*

- 1– *Acórdão 821/2014, Plenário*. Retrieved janeiro 8, 2018, from <http://fonai-mec.com.br/2013/internas/noticia.php?id=599>
- FONAI-MEC - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação. (2017). Retrieved novembro 29, 2017, from <http://fonai-mec.com.br/2013/>
- FONAI-MEC - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação. (2018). *Manifestação da Associação FONAI-MEC sobre a Portaria nº 2737/2017*. Retrieved janeiro 8, 2018, from <http://fonai-mec.com.br/2013/internas/noticia.php?id=740>
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *14*(3), pp. 283-307.
- Gomes, A., Peter, M. D., Machado, M. V., & Oliveira, T. E. (2013). A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal no estado do Ceará. *Contabilidade, Gestão e Governança*, *16*(1), 35-50.
- Gonçalves, S. R., & Mendes, L. R. (2015). O controle na administração pública: o papel da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais. *Cadernos Zygmunt Bauman*, *5*(9).
- Graciliano, E. A., Moreira Filho, J. C., Nunes, A. D., Pontes, F. C., & Zampa, F. F. (2010). Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. *Pensar Contábil*, *12*(47), 43-51.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, *12*(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, *12*(35), pp. 91-106.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. (L. B. Ribeiro, Trans.) Porto Alegre: Bookman.
- Heugens, P. P., & Lander, M. (2007). *Testing the strength of the iron cage: A meta-analysis of neo-institutional theory*. ERIM Report Series, Reference n. ERS-2007-007-ORG. Retrieved novembro 4, 2017, from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=962252

- Ignacio, S. D. (2010). *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.
- IIARF - The Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) - For the Public Sector*. Retrieved janeiro 8, 2018, from <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), pp. 5-33.
- Linczuk, L. M. (2012). *Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais*. Dissertação de Mestrado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR.
- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *RAC - Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), 9-39.
- Magalhães, M., Silveira, S. D., Abrantes, L. A., & Magalhães, E. M. (2007). *Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa*, In: XXXI Encontro da ANPAD - EnANPAD, 2007, Rio de Janeiro.
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, 62(1), 75-87.
- Marinho, A., & Façanha, L. O. (2001). Programas sociais: efetividade, eficiência e eficácia como dimensões operacionais da avaliação. *IPEA*, n. 787, Rio de Janeiro.
- Martins, G. d., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais* (3 ed.). São Paulo: Atlas.
- Mebratu, A. A. (2015). Internal Audit function and its challenges in public sector governance: Empirical evidence from Amhara National Regional State, Ethiopia. *AshEse Journal of Economics*, 1(1), pp. 1-12.
- MEC - Ministério da Educação. (2005). *Ofício Circular n. 015/2005/CGGP/SAA/SE/MEC, de 28 de novembro de 2005*. Retrieved outubro 26, 2017, from <http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/canalcggp/oficios/oc01505.pdf>
- MEC - Ministério da Educação. (2017). *Ofício-Circular n° 1/2017/COLEP/CGGP/SAA-MEC, de 14 de março de 2017*. Retrieved novembro 02, 2017, from

http://sei.mec.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&codigo_verificador=0592113&codigo_crc=51D5D0D1&hash_download=ac5ae341cbf3039b5e3a460a2b651b9cba5bfb5c71de1414f00157dba7bba0fffe904595ef044644b5906c6cfd8dfd49578457baa59896ca56547477

- Medeiros, M. M., Xavier, R. V., Hoppen, N., Wawginiak, F. M., Caye, A., & Lisboa, S. M. (2018). A Institucionalização da acreditação internacional em escolas de gestão e negócios brasileiras: fatores determinantes, perspectivas e desafios. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 11(2), 222-248.
- Meirelles, H. L. (2013). *Direito Administrativo Brasileiro* (39 ed.). São Paulo: Malheiros.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), pp. 340-363.
- MF - Ministério da Fazenda. (2001). *Instrução Normativa n. 1, de 06 de abril de 2001*, Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Retrieved outubro 22, 2017, from <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), pp. 470-484.
- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), pp. 224-252.
- Moraes, R. (1999). Análise de Conteúdo. *Revista Educação, Porto Alegre*, 22(37), 7-32.
- MTFCGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. (2017). *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. Retrieved janeiro 8, 2018, from <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>
- MTFCGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. (2017a). *Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017*, Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Retrieved outubro 22, 2017, from http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf

- MTFCGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. (2017b). *Portaria n. 2.737, de 20 de dezembro de 2017*, Disciplina o procedimento de consulta para nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna ou auditor interno. Retrieved dezembro 20, 2017, from http://portal.impresanacional.gov.br/web/guest/consulta?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_returnToFullPageURL=http%3A%2F%2Fportal.imprensa.nacional.gov.br%2Fweb%2Fguest%2
- MTFCGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. (2018). *Nota Técnica n. 467/2018/SFC*. Retrieved março 20, 2018, from <http://www.unamec.com.br/home/secretario-federal-de-controle-interno-encaminha-nota-tecnica-a-unamec/>
- Muzzio, H. (2010). Estratégia, institucionalismo e cultura: construção teórica de uma vantagem competitiva cultural local. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(3), 71-85.
- Neto, O. A. (2008). Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(20), 29-42.
- Neto, O. A., Cruz, F., & Vieira, A. L. (2008). Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: apresentação do embasamento normativo. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(20), 29-42.
- Nonato, R. F., & Vieira, C. M. (1997). Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais Vinculadas ao Ministério da Educação e do Desporto - FONAI/MEC. *Contabilidade Vista & Revista*, 8(2), 37-39.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), pp. 145-179.
- Paula, M. G. (2000). Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 3(1), 79-110.
- Pereira, F. A. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto-online*, 8(16), 275-295.
- Queiroz, M. A., Peter, M. D., Machado, M. V., Gomes, A. O., & Rodrigues, M. D. (2012). Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, 1(2).

- Reis, C. Z., Oliveira, A. R., Silveira, S. D., & Cunha, N. R. (2017). Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 10(6), 1081-1100.
- Rodrigues, R. C. (2017). *A Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria.
- Rupšys, R., & Boguslauskas, V. (2007). Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence. *Engineering Economics*, 55(5), pp. 9-15.
- Saidin, S. Z. (2014). Internal audit effectiveness: Data screening and preliminary analysis. *Asian Social Science*, 10(10), pp. 76-85.
- Salehi, T. (2016). Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. *Review of European Studies*, 8(2), pp. 224-235.
- Santana, D. P., Oliveira, R. A., & Peixoto, B. L. (2014). A Importância dos Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino - IFE's. *Revista Multidisciplinar das Faculdades Integradas Pitágoras de Montes Claros*, 12(19), 14-24.
- Santana, G. A., & Colauto, R. D. (2012). Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. *Revista Universo Contábil*, 8(2), 25-42.
- Santana, P. M. (2013). *Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Lavras, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Lavras, MG.
- Santos, J. L. (2002). O TCU e os controles estatal e social da administração pública. *Revista do TCU*(94), 13-47.
- Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Santos, M. R., Formiga, M. V., & Peixe, B. C. (2017). Faltam Auditores e Auditorias nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras? *XV Congreso del Instituto Internacional de Costos y 4º Congreso trasatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de gestión, Gestión de costos, 2017: ISEOR, 2017*, v. 1.
- Santosa, M. H., Maarif, M. S., & Andati, T. (2016). System Analysis in Developing an Effective Government Internal Audit System. *International Journal on Advanced Science, Engineering and Information Technology*, 6(2), pp. 153-160.

- Schmitz, J. C. (2017). *Os desafios gerenciais das unidades de auditoria interna das instituições federais de ensino superior*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC.
- Schulz, J. P. (2014). *A função controle na Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo de caso da Auditoria Interna*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária, Florianópolis, SC.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative science quarterly*, 32(4), pp. 493-511.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and Organizations: ideas and interests* (3 ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Scwartz, R., & Sulitzeanu-Kenan, R. (2002). The politics of accountability: Institutionalising internal auditing in Israel. *Financial Accountability & Management*, 18(3), pp. 211-231.
- Silva Neto, A. D. (2014). *Auditoria e Gestão: Um estudo de caso dos Trabalhos Auditoriais Realizados no IFES*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Espírito Santo, Programa de Pós-graduação em Gestão Pública do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Vitória, ES.
- Souza, M. A. (2013). *Auditoria interna do Instituto Federal de Educação de Santa Catarina - história, desafios e tendências*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E., & Achina, S. O. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), pp. 184-195.
- TCU - Tribunal de Contas. (2001). *Decisão TCU n. 507/2001 - Plenário*. Retrieved Abril 30, 2018, from <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2004). *Acórdão n. 1.398/2004 - Segunda Câmara - TCU*. Retrieved outubro 30, 2017, from http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/RELAC/20041208/GERADO_TC-44125.pdf
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2005). *Acórdão n. 1.151/2005 - Segunda Câmara*. Retrieved outubro 30, 2017, from http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/RELAC/20060707/GERADO_TC-51387.pdf

- TCU - Tribunal de Contas da União. (2008). *Acórdão n. 2.731/2008 - Plenário*. Retrieved outubro 30, 2017, from <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20081128/017.177%202008-2-MIN-AC.rtf>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2009). *Crêterios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Retrieved outubro 23, 2017, from <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0AE1DC536490>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2010). *Manual de auditoria operacional*. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), Brasília.
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2013). *Acórdão n. 3.383/2013 - Plenário*. Retrieved outubro 30, 2017, from <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=490682>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2014a). *Acórdão n. 3.457/2014 - Plenário*. Retrieved outubro 30, 2017, from <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=513872>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2014b). *Dez passos para a boa governança*. (Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. 28p.) Retrieved novembro 22, 2017, from <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-bou-governanca.htm>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2014c). *Acórdão n. 821/2014 - Plenário*. Retrieved janeiro 8, 2018, from <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a%20NUMACORDAO%253A821%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2015). *Acórdão n. 528/2015 - Plenário*. Retrieved outubro 30, 2017, from <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=519059>
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2015b). *TC 011.851/2015-5*. Retrieved janeiro 8, 2018, from

<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=9221175>

- TCU - Tribunal de Contas da União. (2017). *Acórdão n. 1.171/2017 - Plenário*. Retrieved outubro 30, 2017, from <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultaPagina=S&item0=581933>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative science quarterly*, pp. 22-39.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory. Studying Organization. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Orgs.). *Handbook of Organizational Studies.*, pp. 175-190.
- Udeh, S. N., & Nwadiakor, E. O. (2016). Evaluation of Effectiveness of Internal Audit in the Nigerian Public Sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4(3), pp. 44-58.
- UNAMEC - União Nacional dos Auditores do MEC. (2017a). *Estatuto da UNAMEC, em 20 de junho de 2017*. Retrieved novembro 29, 2017, from <http://www.unamec.com.br/home/a-associacao/>
- UNAMEC - União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação. (2017b). *Ofício 20/2017/UNAMEC-DF*. Ofício.
- UNAMEC - União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação. (2018). *Ofício n. 10/2018/UNAMEC-DF*. Retrieved abril 10, 2018, from <http://www.unamec.com.br/home/unamec-encaminha-a-comissao-de-juristas-propostas-tecnicas-para-o-fortalecimento-do-sistema-de-controle-interno/>
- UNIRIO - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. (1997). *Boletim nº 11 de 15.07.1997*. Retrieved maio 2, 2018, from http://www2.unirio.br/unirio/reitoria/chefia-de-gabinete/boletins-1997/bol-11-1997-jul-1/at_download/file
- Van der Schyf, D. B. (2000). Obstacles in establishing and operating a public sector internal auditing function in a developing country: The South African experience. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 8(1), pp. 145-181.
- Vieira, C. M. (1996). Propostas para elaboração de regimentos das auditorias internas e órgãos de controle internos das instituições federais vinculadas ao MEC. *Contabilidade Vista & Revista*, 7(1), 3-8.

- Vieira, E. F., & Vieira, M. M. (2003). Estrutura organizacional e gestão do desempenho nas universidades federais brasileiras. *Revista de Administração Pública*, 37(4), 899-920.
- Vijayakumar, A. N., & Nagaraja, N. (2012). Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. *BVIMR Management Edge*, 5(1).